

Cornelia DASCĂLU

Ileana NIȘULESCU

Aurelia ȘTEFANESCU

NOUA CONTABILITATE PUBLICĂ



Editura InfoMega

Ileana Nișulescu

Aurelia Ștefănescu

Cornelia Dascălu

Noua contabilitate publică

Editura



InfoMega

2005

Cuprins

I. SISTEMUL BUGETAR – MIJLOC DE CONSTITUIRE ȘI UTILIZARE A FONDURILOR PUBLICE ÎN ROMÂNIA	7
1.1. Considerații noționale privind bugetul.....	8
1.2. Principiile bugetare.....	10
1.3. Organizarea sistemului bugetar în România.....	14
1.3.1. Sfera de activitate și instituțiile publice implicate.....	14
1.3.2. Organizarea sistemului bugetar în România.....	16
1.3.3. Clasificația bugetară – cadrul unic de prezentare a veniturilor și cheltuielilor publice.....	21
1.3.4. Ordonatorii de credite – rol și responsabilități.....	33
1.4. Procedura bugetară.....	35
II. PRINCIPIILE ORGANIZĂRII CONTABILITĂȚII INSTITUȚIILOR PUBLICE – PREZENT ȘI PERSPECTIVE	39
2.1. Principii contabile.....	40
2.2. Principiile execuției bugetare.....	43
2.3. Organizarea contabilității în instituțiile publice.....	44
2.4. De la contabilitatea de casă la contabilitatea de angajamente și IPSASs.....	47
2.5. Planul de conturi pentru instituții publice – aspecte specifice.....	49
III. CONTABILITATEA FINANȚĂRII BUGETARE A INSTITUȚIILOR PUBLICE.....	53
3.1 Delimitări conceptuale și legale privind finanțarea bugetară a instituțiilor publice.....	54
3.2 Documentele specifice finanțării bugetare.....	58
3.3 Contabilitatea finanțării din sursele bugetului de stat.....	64
3.3.1 Sistemul de conturi.....	65
3.3.2 Contabilitatea finanțării instituțiilor de subordonare centrală.....	68
3.4 Contabilitatea finanțării din sursele bugetelor locale.....	74
3.4.1 Particularități de finanțare prin bugetele locale.....	74
3.4.2 Sistemul de conturi.....	77
3.4.3 Contabilitatea finanțării instituțiilor publice de interes local.....	78
3.5 Contabilitatea finanțării din sursele bugetelor fondurilor speciale și din fonduri cu destinație specială.....	79
3.5.1 Contabilitatea finanțării din fonduri speciale.....	79
3.5.2 Contabilitatea finanțării din fonduri cu destinație specială.....	81
3.6 Contabilitatea autofinanțării sau a finanțării din venituri proprii.....	82

**SISTEMUL BUGETAR –
MIJLOC DE CONSTITUIRE ȘI UTILIZARE
A FONDURILOR PUBLICE ÎN ROMÂNIA**

1.1. *Considerații noționale privind bugetul*

Aliniindu-se reformei generale românești, finanțele publice au parcurs trei stadii de remodelare și armonizare cu noile accente pe care economia națională le primește. Acestea sunt marcate de cele trei legi specifice domeniului atragerii și gestionării banului public:

- legea nr. 10/1991 care stabilea noul raport al finanțelor publice cu bugetul public național, în sensul precizării competențelor finanțelor publice în legătură cu elaborarea și execuția bugetului, stabilirea și încasarea veniturilor statului, utilizarea mijloacelor financiare publice și respectiv controlul modului de folosire a acestora;
- legea nr. 72/1996 în care se explicitează gestionarea resurselor financiare publice printr-un sistem unitar de bugete cuprinzând bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale, bugetele fondurilor speciale, bugetul trezoreriei statului și bugetele instituțiilor publice cu caracter autonom;
- legea nr. 500/2002, în vigoare în prezent, a introdus conceptul de buget general consolidat care reprezintă ansamblul bugetelor componente ale sistemului bugetar, agregate pentru a forma un tot unitar. Agregarea și consolidarea au drept scop eliminarea transferurilor efectuate între bugetele componente în vederea identificării corecte a fluxurilor financiare de formare a veniturilor statului destinate repartizării în funcție de nevoia socială și în concordanță cu politica financiară a anului la care se referă.

Așadar, resursele financiare publice sunt gestionate prin intermediul bugetului care, în procesul elaborării și funcționării ulterioare și-a evidențiat trei principale modalități de abordare și anume:

- juridică. Potrivit acesteia, bugetul este un act în care se înscriu veniturile și cheltuielile probabile ale statului, pe o perioadă determinată de timp, de regulă un an. Conform legii finanțelor publice el necesită autorizarea prealabilă a puterii legislative, aceasta implicând elaborarea legii bugetului pentru fiecare an de către Parlament. Având la bază o lege, bugetul are caracter obligatoriu pentru exercițiul bugetar la care se referă. El este un document oficial în care sunt înscrise nivelurile aprobate ale cheltuielilor, mărimea veniturilor ce pot fi mobilizate la dispoziția statului și perioada de timp la care se referă;
- economică. Din acest punct de vedere bugetul reflectă relații economice, exprimate în bani, ce iau naștere în procesul repartiției

produsului intern brut pentru îndeplinirea funcțiilor și sarcinilor statului, în conformitate cu obiectivele politicii economice, sociale sau de altă natură, promovate pentru o anumită perioadă. Concret, aceste relații se manifestă în procesele de mobilizare a resurselor bănești la dispoziția statului și de repartizare a acestora, elementul hotărâtor pentru nivelul indicatorilor înscriși în buget fiind volumul produsului intern brut sau, cu alte cuvinte nivelul de dezvoltare economică al țării respective;

□ financiară. Bugetul este un plan financiar la nivel macroeconomic care realizează previzionarea:

- ✓ pe termen scurt, deoarece estimează veniturile și cheltuielile publice pe timp de un an;
- ✓ pe termen mediu, prin elaborarea bugetelor-program de regulă în domeniul investițiilor publice.

Rolul bugetului se manifestă mai ales pe plan financiar și economic. Pe plan financiar, bugetul este cel care asigură atragerea și dirijarea resurselor financiare necesare îndeplinirii funcțiilor și sarcinilor statului, iar în domeniul economic rolul său se traduce prin utilizarea pârghiilor economico-financiare, ca instrumente de influențare a conjuncturii economice. Pentru îndeplinirea menirii bugetului general consolidat, în procesele de elaborare, execuție și control, el realizează conexiunea tuturor celor implicați în economia națională: întreprinderi publice, private, instituții din sfera nematerială (învățământ, sănătate, cultură), populație și diverși parteneri externi.

Concluzionând, bugetul este un act previzional obligatoriu ce compară veniturile și cheltuielile aferente perioadei la care se referă. El trebuie să reflecte cât mai real resursele ce pot fi atrase și destinația acestora, precum și să permită, în procesul execuției bugetare, compararea veniturilor încasate cu cheltuielile efectuate, în contextul analizării veniturilor pe surse de proveniență și a cheltuielilor pe destinații. Pentru îndeplinirea acestor cerințe la elaborarea și execuția bugetului, trebuie respectate principiile bugetare, explicitate și în legea nr. 500/2002 și anume: universalitatea, publicitatea, unitatea, anualitatea, specializarea bugetară și unitatea monetară.

1.2. Principiile bugetare

Conform legii finanțelor publice, principiile generale bugetare se adaptează la specificul fiecărui buget. Aplicarea lor diferă de la țară la țară și de la o perioadă la alta în cadrul aceluiași stat, în funcție de condițiile concrete ale economiei respective cât și de prioritățile și obiectivele politicii acestuia.

Principiul universalității presupune înscrierea în buget a sumelor globale ale veniturilor și cheltuielilor publice, chiar în condițiile în care realizarea veniturilor publice presupune efectuarea unor cheltuieli prealabile. Cu alte cuvinte, nu pot fi compensate veniturile bugetare cu cheltuielile aferente acestora. În buget veniturile trebuie să figureze cu sumele lor brute, iar cheltuielile cu sumele lor totale, astfel încât să se ofere posibilitatea puterii legislative (Parlamentul) să cunoască veniturile totale pe care statul urmează să le încaseze precum și destinația pe care acestea o vor primi.

Aplicarea strictă a acestui principiu conduce la elaborarea unui buget brut care permite analiza corelațiilor existente între diferitele categorii de venituri și cheltuielile aferente lor.

În practică, cerințele acestui principiu nu sunt întotdeauna respectate astfel că, în unele cazuri s-a trecut la elaborarea de bugete mixte, unde veniturile și cheltuielile unor instituții figurează cu sumele lor totale, iar altele numai cu soldurile dintre veniturile posibile și cheltuielile aferente lor. Astfel de venituri și cheltuieli ce se pot înscrie în buget numai cu soldul pot fi următoarele:

- ❑ veniturile de la întreprinderi publice și subvențiile către acestea;
- ❑ vărsămintele către buget și subvențiile primite de la acesta în cazul relațiilor bugetelor locale cu bugetul de stat;
- ❑ subvențiile primite de unele instituții din sfera nematerială, care realizează venituri pe care le rețin pentru acoperirea unei părți din cheltuielile lor.

Adoptarea soluției bugetelor mixte evită, acolo unde este posibil, evidențierea unui rulaj artificial al veniturilor și cheltuielilor publice. De exemplu, unele instituții pot realiza venituri, chiar și excepționale, care dacă nu s-ar lua în considerare la elaborarea bugetului ar conduce la stabilirea unei subvenții bugetare ce nu reflecta realitatea.

Universalitatea presupune unitate bugetară adică toate veniturile și cheltuielile bugetare să fie înscrise într-un singur document care să reunească, printr-o prezentare clară, veniturile cu sursele lor de proveniență și cheltuielile cu destinația lor. Unitatea bugetară are ca efect elaborarea unui buget unic care sintetizează ansamblul relațiilor financiare publice.

Ca și în cazul universalității, unitatea bugetară admite derogări, dictate de complexitatea relațiilor în cadrul economiei, precum și de unele evenimente ce apar în anumite condiții date. Astfel, pe lângă bugetul general (ordinar), se mai întocmesc și alte bugete cum ar fi: bugete autonome, bugete extraordinare, bugete anexe și conturi speciale de trezorerie.

Bugetele autonome se întocmesc de către colectivități locale și de întreprinderi publice cu personalitate juridică și autonomie funcțională. Concret, întocmesc bugete autonome:

- unitățile administrativ-teritoriale (județe, orașe, comune) pentru care autonomia bugetară este reală, fără ca ele să aibă și o autonomie financiară deoarece veniturile proprii nu sunt suficiente acoperirii cheltuielilor; de aceea bugetele locale sunt corelate cu bugetul administrației centrale de stat în măsura în care primesc de la acesta subvenții;
- întreprinderile publice cu caracter industrial sau comercial care realizează venituri ce le permit în mare măsura acoperirea cheltuielilor aferente.

Bugetele extraordinare se întocmesc în situații speciale cum sunt: crize economice, calamități naturale, războaie etc. Veniturile înscrise în aceste bugete provin din impozite special instituite, împrumuturi sau emisiune monetară.

Bugetele anexe sunt bugete distincte de bugetul ordinar al statului, care se anexează la acesta și se votează separat de către Parlament. Ele se elaborează pentru veniturile și cheltuielile unor instituții publice sau întreprinderi proprietate de stat care nu au în mod obligatoriu personalitate juridică. Bugetele anexe se corelează cu bugetul ordinar al statului, prin evidențierea soldului lor la partea de venituri (dacă acestea sunt mai mari decât cheltuielile) sau la partea de cheltuieli (în caz contrar) primind astfel subvenții bugetare.

Conturile speciale de trezorerie evidențiază încasări ce nu reprezintă propriu-zis venit bugetar și plăți care nu au caracter definitiv. Legătura lor cu bugetul constă în aceea că pentru soldurile debitoare ale acestora, bugetul ordinar realizează acoperirea.

În strânsă legătură cu universalitatea și unitatea bugetară, funcționează sintagma *neafectării veniturilor bugetare*. Aceasta înseamnă că veniturile încasate la buget se despersonalizează, adică, veniturile în ansamblu, se utilizează pentru acoperirea tuturor cheltuielilor. Nu se admite ca un anumit venit bugetar să fie folosit pentru acoperirea unei anumite cheltuieli. Și de la acest principiu există abateri care sunt aceleași cu cele de la principiul unității bugetare. Astfel,

pentru finanțarea anumitor activități și servicii ale statului se scot în afara bugetului ordinar anumite venituri care fac obiectul unor bugete autonome, extraordinare, anexe sau conturilor speciale de trezorerie.

Principiul publicității bugetului este principiul care presupune ca după dezbatere și aprobare, bugetul și contul privind închiderea exercițiului bugetar să fie publicate în Monitorul Oficial sau în culegeri de legi. De asemenea datele înscrise în proiectul de buget sunt date publicității în presă, radio și televiziune.

Publicarea bugetului este o necesitate în condițiile participării la relațiile economice, financiare și monetare internaționale.

Principiul anualității bugetului se referă la perioada de timp pentru care se întocmește și la perioada în care se încasează veniturile și se efectuează cheltuielile. Rațiunile pentru care acest principiu funcționează sunt de ordin politic și tehnic. Astfel, rațiunile politice se referă la eficiența controlului parlamentar asupra gestionării bugetului, iar cele tehnice au în vedere gradul mai mare de realitate al previziunii anuale a veniturilor și cheltuielilor.

Conform principiului anualității, bugetul se elaborează pentru o perioadă de 12 luni. Anul bugetar poate să coincidă sau nu cu anul calendaristic; la noi, ca și în Franța, Germania etc., anul bugetar coincide cu anul calendaristic. În S.U.A. însă anul bugetar se desfășoară pe perioada 1 octombrie-30 septembrie.

Referitor la perioada în care se executa bugetul, aceasta poate să coincidă sau nu cu perioada pentru care a fost aprobat, aceasta deoarece unele venituri se încasează, iar unele cheltuieli se efectuează după expirarea anului bugetar. Problematika veniturilor neîncasate și a cheltuielilor neefectuate se poate soluționa prin:

- ❑ sistemul de gestiune prin care, la sfârșitul anului bugetar, bugetul se încheie, iar contul de închidere a exercițiului bugetar va cuprinde numai veniturile încasate și cheltuielile efectuate; veniturile neîncasate urmează a figura în bugetul anului următor, iar cheltuielile se vor înscrie în bugetul anului în care se vor efectua;
- ❑ sistemul de exercițiu prin care, execuția bugetară se prelungește până la încasarea veniturilor prevăzute și efectuarea cheltuielilor bugetate. Acest sistem prezintă inconvenientul funcționării paralele a două bugete.

Principiul specializării bugetare are în vedere înscrierea în buget și aprobarea de către Parlament a veniturilor pe surse de proveniență și a creditelor bugetare pe categorii de cheltuieli. Credit bugetar înseamnă suma înscrisă în buget și aprobată de Parlament, în limita căreia se pot efectua plăți în contul fiecărei cheltuieli. În vederea asigurării cerințelor acestui principiu este necesar

ca veniturile și cheltuielile să fie înscrise în buget după o schema unitară. Aceasta schema poartă denumirea de clasificare bugetară și cuprinde gruparea veniturilor și cheltuielilor într-o anumită ordine și pe baza unor criterii precis determinate.

Principiul echilibrului bugetar presupune acoperirea integrală a cheltuielilor din veniturile ordinare ale bugetului. Echilibrul bugetar are în vedere elaborarea unor bugete balansate, precum și păstrarea echilibrului în perioada de execuție a bugetului.

Acest principiu a fost, până nu demult, considerat “principiul de aur al gestiunii bugetare”. În prezent, însă, el nu mai figurează ca principiu bugetar explicit în noua lege a finanțelor publice din cauza practicii tot mai răspândite, de elaborare de bugete deficitare, ca urmare a creșterii mai rapide a cheltuielilor publice. Principalii determinanți ai acestei creșteri sunt: majorarea cheltuielilor cu aparatul de stat, cursa înarmărilor, creșterea cheltuielilor cu datoria publică etc.

În condițiile actuale, pe plan mondial, întocmirea de bugete deficitare capătă tot mai mulți adepți. Aceștia propun renunțarea la echilibrarea anuală a bugetelor și trecerea la echilibrarea pe perioade mai lungi de timp, adică întocmirea de bugete plurianuale, ciclic echilibrate. Ei văd posibile trei metode de echilibrare și anume:

- ❑ constituirea unor fonduri de rezervă, pe seama încasărilor din impozite în perioadele de creștere economică, ce ar urma să acopere deficitele înregistrate în perioadele mai slabe, din punct de vedere economic. Soluția este greu de aplicat întrucât nu se pot preciza cu exactitate perioadele de creștere și declin economic;
- ❑ constituirea fondului de egalizare, se poate face în perioadele de creștere economică, ce atrag de regulă bugete excedentare. Excedentul înregistrat formează fondul de egalizare ce este destinat pentru rambursarea creditelor cu dobânzile aferente, contractate în perioadele de declin economic. Și această soluție este dificil de aplicat în practică, deoarece, deficitul bugetar este un fenomen cronic, în timp ce excedentele bugetare apar din ce în ce mai rar, deci, practic nu există sursa de formare a fondului de egalizare;
- ❑ folosirea amortizării alternative se referă la rambursarea masivă a ratelor datoriei publice în perioadele de creștere economică și la diminuarea sumelor sau chiar sistarea rambursării acestora în perioadele de declin. Aceasta presupune obținerea acordului creditorilor statului, ceea ce este greu de realizat mai ales în cazul datoriei publice externe.

Principiul realității bugetare este unul implicit, el nu apare în legea finanțelor publice, și are în vedere două aspecte:

- ❑ înscrierea în buget a veniturilor bugetare posibile de realizat, deci cu un grad de certitudine cât mai mare și a cheltuielilor necesare perioadei bugetate, prioritare în condițiile perioadei date;
- ❑ modul de elaborare și execuția bugetului să aibă la bază date verificabile și ușor de identificat.

1.3. Organizarea sistemului bugetar în România

1.3.1. Sfera de activitate și instituțiile publice implicate

În România sistemul bugetar delimitează următoarele activități:

- ❑ învățământul;
- ❑ sănătatea;
- ❑ cultura și arta;
- ❑ justiția și autoritatea publică;
- ❑ protecția și refacerea mediului înconjurător;
- ❑ asistența și protecția socială;
- ❑ activități de importanță strategică cum sunt: transporturi și telecomunicații, cercetarea științifică, chimia etc.

Instituțiile publice care funcționează în cadrul sistemului bugetar sunt, conform legii nr.500/2002, următoarele:

- ❑ Președinția României;
- ❑ Parlamentul;
- ❑ Guvernul;
- ❑ ministerele;
- ❑ celelalte organe centrale și locale ale administrației de stat;
- ❑ instituțiile de stat de subordonare locală sau centrală, circumscrise sferelor de activitate prezentate mai sus.

Activitatea finanțelor publice include elaborarea și execuția bugetului, stabilirea și perceperea impozitelor, taxelor și a celorlalte venituri ale statului, urmărirea utilizării mijloacelor financiare aflate la dispoziția instituțiilor publice, controlul modului de folosire a mijloacelor materiale și bănești aparținând regiilor autonome, celorlalte instituții publice.

Organul de decizie în domeniul finanțelor publice este **Parlamentul**. Acesta stabilește și aprobă, prin lege, veniturile statului și normele de cheltuieli aferente instituțiilor publice. Parlamentul examinează și aprobă anual bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale precum și contul general al execuției bugetului. Legea stabilește veniturile și cheltuielile bugetului pentru fiecare an, desfășurându-le pe capitole și subcapitole și respectiv pe acțiuni și articole de cheltuieli.

Guvernul, organul suprem al administrației de stat, elaborează proiectele bugetului și al contului general anual de execuție bugetară, supunându-le aprobării Parlamentului. De asemenea, Guvernul aprobă și răspunde de realizarea prevederilor bugetare și exercită conducerea generală a activității executive în domeniul finanțelor.

Ministerul Finanțelor Publice are, în procesul bugetar, o gamă largă de competențe și responsabilități ce se pot rezuma astfel:

- ☐ coordonează acțiunile ce constituie responsabilitatea Guvernului cu privire la sistemul bugetar;
- ☐ dispune măsuri de aplicare a politicii fiscal-bugetare;
- ☐ emite norme metodologice de elaborare a bugetelor, privind practicile de încasare a veniturilor, angajare, ordonanțare, lichidare și plată a cheltuielilor, încheierea exercițiului, contabilizare și raportare;
- ☐ aprobă clasificările bugetare și modificările acestora;
- ☐ monitorizează execuția bugetară;
- ☐ colaborează cu BNR la elaborarea balanței de plăți externe, a reglementărilor în domeniul monetar și valutar;
- ☐ propune soluții de acoperire a deficitului sau utilizare a excedentului din contul curent al balanței de plăți externe etc.

Ministerele și celelalte organe ale administrației centrale de stat au compartimente specializate în domeniul financiar, care îndeplinesc următoarele atribuții:

- ☐ elaborează bugete de venituri și cheltuieli și urmăresc realizarea acestora;
- ☐ repartizează creditele bugetare organelor ierarhic inferioare;
- ☐ exercită controlul financiar asupra activității unităților subordonate și iau măsuri pentru înlăturarea deficiențelor constatate.

Organele locale ale administrației de stat (consilii comunale, orașenești, municipale etc.), realizează autonomia locală și au ca atribuții următoarele:

- ☐ aprobă anual bugetul local;
- ☐ stabilesc impozitele și taxele locale precum și taxele speciale pe termen limitat, în condițiile prevăzute de lege;
- ☐ încurajează organizarea și desfășurarea activității agenților economici în scopul creșterii veniturilor locale și al atragerii forței de muncă disponibile.

Instituțiile publice de subordonare centrală sau locală întocmesc bugete de venituri și cheltuieli, urmăresc realizarea bugetelor aprobate de organele competente, îndeplinirea obligațiilor față de stat, utilizarea potrivit destinației a resurselor financiare primite de la stat etc.

1.3.2. Organizarea sistemului bugetar în România

Resursele financiare publice se constituie și gestionează printr-un sistem unitar de bugete format din:

- ☐ bugetul de stat;
- ☐ bugetul asigurărilor sociale de stat;
- ☐ bugetele fondurilor speciale;
- ☐ bugetul trezoreriei statului;
- ☐ bugetele altor instituții publice cu caracter autonom;
- ☐ bugetele instituțiilor publice finanțate integral sau parțial dintr-unul din bugetele de mai sus;
- ☐ bugetele instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii;
- ☐ bugetului fondurilor provenite din credite externe contractate sau garantate de stat și ale căror rambursare, dobânzi și alte costuri se asigură din fonduri publice;
- ☐ bugetul fondurilor externe nerambursabile.

➔ Bugetul de stat.

Concentrând partea principală a fondurilor bugetare aferente instituțiilor centrale, bugetul de stat este discutat și aprobat de Parlament. Veniturile și cheltuielile înscrise în acest buget sunt grupate în ordinare și extraordinare, conform clasificății bugetare, cu specificarea naturii acestora.

Cheltuielile vor avea o destinație precisă și limitată.. Acoperirea cheltuielilor bugetare prin emisiune monetară sau prin finanțare directă de către bănci. În situații deosebite, apărute pe parcursul execuției bugetului, administrația de

stat, poate emite, prin intermediul Ministerului Finanțelor Publice, bonuri de tezaur și alte instrumente specifice.

Bonurile de tezaur sunt titluri de valoare care prezintă următoarele particularități:

- ❑ sunt purtătoare de dobândă;
- ❑ au o durată de existență de maxim 10 luni, putând fi emise până cel mai târziu în luna octombrie a anului financiar;
- ❑ răscumpărarea se poate face cel mai târziu în luna decembrie neputând depăși sfârșitul anului;
- ❑ valoarea totală a bonurilor emise nu poate depăși 8% din volumul total al cheltuielilor bugetului de stat aprobat.

În situații excepționale, prin legea bugetului se poate prevedea, acoperirea temporară a cheltuielilor dintr-un împrumut nepurtător de dobândă, acordat de B.N.R. Valoarea acestui credit nu poate depăși 10% din totalul cheltuielilor bugetului aprobat pentru exercițiul în curs precum și dublul capitalului B.N.R. și al fondului de rezerva constituit; el urmează a fi rambursat în maxim 6 luni de la acordare, pe seama veniturilor bugetare curente. Când veniturile se dovedesc insuficiente, dacă există bază legală, se poate recurge la obținerea unui împrumut de stat, pentru acoperirea creditului inițial.

În stabilirea veniturilor bugetare, se respectă de obicei, următoarele reguli:

- ❑ nici un impozit, taxă sau alt venit de natura aceasta nu se vor putea înscrie în buget și deci nu se vor putea încasa dacă nu au fost stabilite prin lege;
- ❑ prin legea bugetului se aprobă anual structura, componența și valoarea veniturilor statului;
- ❑ se interzice prin lege perceperea de contribuții de orice natură, indiferent de motivație, atâta timp cât nu există o fundamentare legală.

Creditele bugetare (limita maximă și destinația prevăzute în buget pentru o anumită cheltuială) aprobate prin bugetul de stat pot fi utilizate la cererea ordonatorilor principali de credite, numai după deschiderea de credite sau alimentarea cu fonduri a conturilor deschise la trezoreria statului sau la unități bancare dacă în localitatea respectivă trezoreria nu are unitate operativă.

Prin compararea încasărilor de venituri realizate până la închiderea exercițiului bugetar, cu plățile efectuate până la aceeași dată, se stabilește excedentul sau deficitul bugetar. În caz de deficit Parlamentul hotărăște, la

propunerea Guvernului, modalitatea de acoperire a acestuia și măsurile ce trebuie luate pentru evitarea repetării acestei situații.

În cazul înregistrării unui excedent definitiv al bugetului de stat, acesta este folosit pentru diminuarea deficitelor anilor precedenți și acoperirea totală sau parțială a datoriei publice a statului.

În bugetul de stat se înscriu Fondul de rezervă bugetară la dispoziția Guvernului și Fondul de intervenție la dispoziția Guvernului; ambele se utilizează pe baza hotărârilor acestuia, pentru finanțarea unor acțiuni sau sarcini noi apărute pe parcursul anului, cu condiția să existe prevederi exprese în acest sens.

➤ **Bugetul asigurărilor sociale de stat**

Se elaborează și se aprobă de către Parlament, o dată cu bugetul de stat, fiind însă o componentă distinctă a sistemului bugetar. Bugetul asigurărilor de stat este planul financiar anual care reflectă constituirea, repartizarea și utilizarea fondurilor necesare ocrotirii pensionarilor, salariaților și membrilor lor de familie.

Bugetul asigurărilor sociale de stat cuprinde:

- ❑ la partea de venituri: sunt înscrise venituri fiscale reprezentate de: contribuțiile pentru asigurările sociale datorate de angajatori, contribuțiile pentru asigurări sociale datorate de salariați și personalul asimilat, contribuții pentru asigurările sociale datorate de alte persoane asigurate, contribuții pentru asigurările sociale datorate de persoanele aflate în șomaj și venituri nefiscale sub forma contribuțiilor pentru biletele de tratament și odihnă și respectiv încasări din alte surse;
- ❑ la partea de cheltuieli, principalele destinații sunt: pensiile de asigurări sociale de stat, cheltuieli pentru creșterea copiilor până la doi ani, tratament balnear și odihnă, indemnizații pentru concedii de maternitate și îngrijirea copilului, cheltuieli de capital, ajutoare pentru decese, proteze etc.

Bugetul asigurărilor sociale de stat se elaborează și execută de către Ministerul Finanțelor Publice dar un rol important îl are Ministerul Muncii, Solidarității Sociale și Familiei. Cheltuielile nu se pot înscrie în buget și nu se aproba fără stabilirea resurselor din care urmează să fie efectuate ceea ce face ca acest buget se elaborează echilibrat

➔ Bugetele locale

Prin bugete locale se înțeleg bugetele unităților administrativ-teritoriale care au personalitate juridică. Fiecare comună, oraș, municipiu, județ, întocmește buget propriu, în condiții de autonomie. Din bugetele locale sunt finanțate acțiuni de interes local, conform prevederilor legii, ca de exemplu: acțiuni social – culturale, sportive, de tineret, inclusiv ale cultelor, acțiuni de interes local în beneficiul colectivității, cheltuieli de întreținere a administrației publice locale precum și toată gama de cheltuieli cu destinație specială prevăzută în anexele legii finanțelor publice locale.

Repartizarea veniturilor și cheltuielilor pe categorii de bugete locale se stabilește de către organele alese la nivelul județelor, respectiv ale municipiului București, numai când legea bugetului nu o face în mod expres.

Când cheltuielile prevăzute în bugetele proprii fiecărei structuri nu pot fi acoperite din veniturile proprii, pentru echilibrarea bugetelor se pot aproba transferuri din bugetul de stat.

Dacă în execuția bugetelor locale apare un deficit temporar, acesta poate fi acoperit, până la încasarea veniturilor aprobate, din resursele aflate în contul general al trezoreriei statului.

În bugetele locale sunt prevăzute, în limita de 5% din valoarea cheltuielilor, fonduri de rezervă. Destinația acestora este suplimentarea unor credite bugetare aferente unor acțiuni neprevăzute pentru anul bugetar respectiv. Fondurile de rezervă pot fi suplimentate pe parcursul anului, cu până la 50% din valoarea inițială, pe seama creditelor bugetare ce nu mai sunt necesare. Nu pot fi astfel utilizate creditele bugetare disponibile provenite de la cheltuieli de personal și de capital.

Soldul anual excedentar, realizat la nivelul unui buget local are, conform legii, următoarea destinație:

- ❑ rambursarea, după caz, a împrumuturilor contractate, rămase neachitate precum și plata dobânzilor și comisioanelor aferente;
- ❑ constituirea fondului de rulment propriu, în limita a 5% din veniturile proprii. Acesta se păstrează într-un cont distinct, deschis la unitățile teritoriale ale trezoreriei statului și, poate fi utilizat temporar, pentru acoperirea unor deficite apărute ca urmare a nesincronizării încasării veniturilor cu efectuarea cheltuielilor.

➔ Bugetele fondurilor speciale

Sunt planuri financiare separate de bugetul de stat și bugetul asigurărilor sociale de stat, care reflectă constituirea și utilizarea fondurilor speciale, aprobate prin legi speciale. Proiectele acestor bugete se elaborează de către Ministerul Finanțelor Publice, la propunerea ordonatorilor principali de credite, răspunzători cu gestionarea fondului respectiv.

În funcție de evoluția economiei naționale, Guvernul analizează și propune Parlamentului renunțarea la unele dintre aceste fonduri sau, dimpotrivă, constituirea altora noi.

Elaborarea și execuția bugetelor fondurilor speciale se fac potrivit legilor specifice fiecărui fond și legii finanțelor publice.

➔ Bugetul Trezoreriei statului

Cuprinde veniturile și cheltuielile ocazionate de direcția specializată, a Ministerului Finanțelor Publice în efectuarea de operațiuni în contul și în numele statului. Astfel, execuția de casa a bugetelor ce cuprind resurse financiare publice se face prin unitățile trezoreriei statului sau prin unități bancare dacă în localitatea respectivă nu există unități operative ale acestei direcții. Trezoreria statului și, după caz unitățile bancare asigură:

- ☐ încasarea veniturilor bugetare;
- ☐ efectuarea cheltuielilor, în limita creditelor bugetare și a destinațiilor aprobate;
- ☐ încasarea veniturilor extrabugetare și a plăților dispuse din acestea;
- ☐ încasarea mijloacelor din fonduri speciale și efectuarea de cheltuieli pe seama lor, prin conturi distincte deschise pe instituții și categorii de resurse;
- ☐ gestionarea datoriei publice interne și externe;
- ☐ efectuarea altor operațiuni financiare în contul organelor administrației publice centrale și locale.

Prin trezoreria statului se mai pot efectua plasamente financiare pe termen din disponibilitățile aflate în contul general al trezoreriei, precum și păstrarea disponibilităților reprezentând contravaloarea în lei a ajutoarelor externe nerambursabile, primite pe bază de acorduri guvernamentale.

➔ Bugetele altor instituții publice

Orice instituție publică funcționează pe baza unui buget propriu în care mijloacele bănești necesare pot proveni din:

- ☐ bugetul de stat sau din bugetele locale, integral, în funcție de subordonare;
- ☐ venituri extrabugetare și alocații acordate de la bugetul de stat sau bugetele locale, în funcție de subordonare;
- ☐ venituri extrabugetare integral;
- ☐ fonduri speciale, pentru anumite cheltuieli prevăzute prin lege a se finanța din aceste fonduri.

Pe lângă aceste surse de finanțare, instituțiile mai pot primi mijloace materiale și bănești de la persoane juridice și fizice, prin transmitere gratuită. Acestea se gestionează separat și trebuie să respecte destinația stabilită de transmitător (sponsor sau donator).

Soldurile anuale rezultate din execuția bugetelor instituțiilor integral autofinanțate rămân la dispoziția acestora, urmând a fi folosite, cu aceeași destinație, în anul următor. Bugetele acestor instituții se prezintă ca anexa la bugetul centralizat al ordonatorului principal de credite în subordinea căruia ele funcționează.

1.3.3. Clasificația bugetară – cadrul unic de prezentare a veniturilor și cheltuielilor publice

Clasificația bugetară este consecința funcționării principiului specializării bugetare. Ea reprezintă un instrument tehnic de sistematizare, urmărire și control al realizării veniturilor și efectuării cheltuielilor. Pentru a-și atinge scopul ea trebuie să fie simplă, concisă și clară. Clasificația bugetară regrupează veniturile după natură și proveniență iar cheltuielile după natură și destinație; ceea ce face posibil:

- ☐ cunoașterea exactă a veniturilor și cheltuielilor statului;
- ☐ compararea în timp a evoluției bugetului, ceea ce permite analiza în dinamica a veniturilor și cheltuielilor statului;
- ☐ exercitarea controlului asupra întregului proces de execuție bugetară și asigurarea disciplinei financiare;
- ☐ organizarea contabilității bugetare, înlesnind înregistrarea și preluarea datelor.

Clasificația bugetară este obligatorie atât în procesul întocmirii bugetului cât și în cel al executării sale. Elaborarea ei de către Ministerul Finanțelor Publice, are în vedere trei criterii de grupare și anume:

- ☐ *criteriul administrativ sau departamental*, conform căruia veniturile și cheltuielile statului sunt grupate după instituțiile care le încasează sau le

efectuează. Acest criteriu este dublat, de regulă, de alte criterii ce au la baza natura fiecărui element;

- ❑ *criteriul economic*, conform căruia sunt prezentate distinct categoriile de cheltuieli și venituri ca și operațiuni curente și operațiuni de capital;
- ❑ *criteriul funcțional* care grupează cheltuielile după interesele urmărite de stat, după sarcinile și obiectivele sale.

Structura clasificăției bugetare, în vigoare în România, cuprinde la venituri - capitole și subcapitole - , iar la cheltuieli - părți, capitole, subcapitole titluri, articole și alineate.

Clasificația bugetară împarte veniturile în venituri curente (ordinare) și venituri de capital (extraordinare).

Veniturile curente sunt veniturile care se încasează cu regularitate, constituind o sursă permanentă de mijloace bănești. În funcție de modul de percepere ele pot fi:

- ❑ venituri fiscale, care reprezintă cea mai mare parte a veniturilor bugetare și care îmbracă forma impozitelor directe (pe profit, pe salarii, pe dividende etc.) și indirecte (T.V.A., accize etc.)
- ❑ venituri nefiscale sub forma prelevărilor încasate în etapa repartiției primare a produsului intern brut. Ele sunt legate de calitatea statului de proprietar și organizator al activității întregii sfere bugetare. În această categorie intra: vărsăminte din profitul net al regiilor autonome, vărsăminte ale instituțiilor publice, taxe pentru brevete și invenții, taxe consulare, amenzi, sume din valorificarea bunurilor confiscate, etc.

Veniturile de capital sunt surse la care statul apelează în situația în care veniturile curente sunt insuficiente. În această categorie intra: lichidarea participațiilor din străinătate, sume din valorificarea bunurilor aparținând statului etc.

În clasificăția bugetară, cheltuielile se clasifică după criteriul funcțional și economic.

Criteriul funcțional are în vedere separarea cheltuielilor pe domenii de activitate în care statul are implicații majore. Clasificația funcțională în vigoare pentru exercițiul bugetar 2005 cuprinde următoarele:

- ❑ servicii publice generale;
- ❑ apărare, ordine publică și siguranță națională;
- ❑ cheltuieli social-culturale: învățământ, sănătate, cultura, religie, asistență socială, alocații, pensii, ajutoare și indemnizații;

- ❑ activități economice unde intră cheltuieli privind societățile comerciale de interes național din domeniile industriei, agriculturii și silviculturii, transporturilor și telecomunicațiilor;
- ❑ alte acțiuni;
- ❑ transferuri;
- ❑ împrumuturi acordate;
- ❑ plăți de dobânzi și alte cheltuieli;
- ❑ rambursări de împrumuturi;
- ❑ fonduri de rezervă;
- ❑ excedent/deficit.
- ❑ Clasificația economică împarte cheltuielile după natura lor, ca și veniturile în:
 - ❑ cheltuieli curente (ordinare) care se efectuează în mod constant la orice instituție publică. În această categorie intră cheltuielile de personal, cheltuielile materiale, serviciile etc.;
 - ❑ cheltuielile de capital (extraordinare) sunt cele care se efectuează în anumite perioade și se referă, în principal la investițiile instituțiilor, cele ale regiilor autonome și ale societăților comerciale cu capital integral sau majoritar de stat.

Pe lângă cele două categorii mari de cheltuieli, clasificarea economică cuprinde un titlu distinct referitor la operații financiare, adică diverse împrumuturi pentru redresare financiară sau finanțarea unor obiective aprobate prin convenții bilaterale sau acorduri interguvernamentale. Clasificația economică în vigoare este prezentată în tabelul nr. 1

CLASIFICAȚIE BUGETARĂ ECONOMICĂ

Tabel nr. 1

TITLU	ARTICOL	ALINIAT	DENUMIREA INDICATORILOR
01			A. CHELTUIELI CURENTE
02			TITLUL I. CHELTUIELI DE PERONAL
	10		Cheltuieli cu salariile
		10.01	Fond aferent salariilor de bază
		10.02	Salarii de merit
		10.03	Indemnizație de conducere
		10.04	Spor de vechime

	10.05	Sporuri pentru condiții de muncă
	10.06	Alte sporuri
	10.07	Ore suplimentare
	10.08	Fond de premii
	10.09	Prima de vacanță
	10.10	Fond pentru posturi ocupate prin cumul
	10.11	Fond aferent plății cu ora
	10.12	Fond pentru convenții civile
	10.13	Indemnizații plătite unor persoane din afara unității
	10.14	Alte drepturi salariale
11		Contribuții pentru asigurări sociale de stat
12		Contribuții pentru asigurările de șomaj
13		Contribuții pentru asigurările sociale de sănătate
14		Deplasări, detașări, transferări
	14.01	Deplasări, detașări, transferi în țară
	14.02	Deplasări în străinătate
15		Tichete de masă
16		Contribuții pentru asigurările de accidente de muncă și boli profesionale
20		TITLUL II. CHELTUIELI MATERIALE ȘI SERVICII
21		Drepturi cu caracter social
	21.01	Rechizite școlare
	21.02	Transport elevi, studenți, șomeri, asistați, bolnavi, invalizi și însoțitori lor
	21.03	Drepturi pentru elevi și studenți pe perioada concursurilor și campionatelor
	21.04	Drepturi pentru donatorii de sânge
	21.05	Alte drepturi stabilite de dispozițiile legale
22		Hrana
	22.01	Hrana pentru oameni

	22.02	Hrana pentru animale
23		Medicamente și materiale sanitare
	23.01	Medicamente
	23.02	Materiale sanitare
	23.03	Reactivi
24		Cheltuieli pentru întreținere și gospodărie
	24.01	Încălzit
	24.02	Iluminat și forță motrică
	24.03	Apă, canal, salubritate
	24.04	Poștă, telefon, telex, radio, televizor, telefax
	24.05	Furnituri de birou
	24.06	Materiale pentru curățenie
	24.07	Alte materiale și prestări servicii
25		Materiale și prestări de servicii cu caracter funcțional
	25.01	Materiale pentru laborator
	25.02	Materiale pentru anatomia patologică
	25.03	Materiale pentru radiologie
	25.04	Materiale pentru medicina nucleară
	25.05	Materiale pentru ecografie
	25.06	Materiale pentru endoscopie
	25.07	Materiale pentru explorări funcționale (EKG, probe respiratorii etc.)
	25.08	Piese de schimb și repararea curentă a echipamentelor
	25.09	Alte materiale și prestări de servicii cu caracter funcțional
26		Obiecte de inventar de mică valoare sau scurtă durată și echipament
	26.01	Lenjerie și accesorii de pat
	26.02	Echipament
	26.03	Alte obiecte de inventar de mică valoare sau scurtă durată
27		Reparații curente

28	Reparații capitale
29	Cărți și publicații
30	Alte cheltuieli
30.01	Calificarea, perfecționarea și specializarea profesională a salariaților
30.02	Protocol
30.03	Protecția muncii
30.04	Transmiterea drepturilor
30.07	Alte cheltuieli autorizate prin dispoziții legale
31	Manuale
32	Fondul Președintelui
33	Fondul Primului Ministru
34	TITLUL III: SUBVENȚII
35	Subvenții
35.01	Subvenții de la buget pentru instituții publice
35.02	Subvenții pe produse și activități
35.03	Subvenții pentru acoperirea diferențelor de preț și tarif
35.04	Subvenții pentru transportul feroviar public de călători
35.05	Subvenții pentru transportul de călători cu metroul
36	TITLUL IV. PRIME
37	Prime acordate producătorilor agricoli
38	TITLUL V. TRANSFERURI
39	Transferuri consolidabile
39.01	Transferuri din bugetul de stat către bugetele locale pentru dezvoltarea sistemului energetic
39.02	Transferuri din bugetul de stat către bugetele locale pentru drumuri județene, comunale și pentru străzile care se vor amenaja în perimetrele destinate construcțiilor de cvartale de locuințe noi în localități rurale și urbane
39.03	Transferuri din bugetul de stat către bugetele pentru investiții finanțate parțial din

împrumuturi externe

- 39.07 Transferuri din bugetul de stat către bugetele locale pentru drepturile acordate persoanelor cu handicap
- 39 08 Transferul reprezentând cota-parte din tarifele de utilizare a spectrului
- 39.10 Transferuri din bugetul de stat către bugetul fondului de asigurări speciale de sănătate, reprezentând contribuția datorată de persoanele care satisfac serviciul militar în termen
- 39 11 Transferuri din bugetul de stat către bugetul fondului de asigurări speciale de sănătate, reprezentând contribuția datorată de persoanele care execută o pedeapsă privativă de libertate sau arest preventiv
- 39.14 Program privind pietruirea drumurilor comunale și alimentarea cu apă a satelor
- 39 15 Transferuri din bugetul pentru accidente de muncă și boli profesionale către bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate
- 39.17 Transferuri din bugetul asigurărilor sociale de stat către bugetul fondului național unic de asigurări sociale de sănătate reprezentând contribuțiile persoanelor aflate în concediu medical pentru sarcina și lehuzie sau concediu medical pentru îngrijirea copilului bolnav în vârstă de până la 7 ani
- 39.19 Transferuri de la bugetul de stat către bugetele locale pentru construcții de locuințe și săli de sport
- 39.20 Transferuri de la bugetul de stat către bugetele locale pentru finanțarea elaborării și/sau actualizării planurilor urbanistice generale și a regulamentelor locale de urbanism
- 39.22 Transferuri din bugetul asigurărilor pentru șomaj către bugetul asigurărilor sociale de stat
- 39 24 Transferuri către bugetele locale pentru aeroporturi de interes local
- 39.25 Transferuri din bugetul de stat către bugetele locale pentru rețehnologizarea centralelor termice și electrice de termoficare

39.26	Transferuri din bugetul asigurărilor sociale pentru șomaj către bugetul asigurărilor sociale de stat
39.27	Transferuri din bugetul asigurărilor pentru șomaj către bugetele locale pentru finanțarea programelor pentru ocuparea temporară a forței de muncă
39.28	Transferuri de la bugetul de stat către bugetele locale pentru finanțarea studiilor de fezabilitate aferente proiectelor SAPARD
39.29	Transferuri din bugetul de stat către bugetul asigurărilor pentru accidente de muncă și boli profesionale
39.30	Transferuri din bugetul asigurărilor de șomaj către bugetul asigurărilor pentru accidente de muncă și boli profesionale
39.31	Transferuri din bugetul de stat către bugetele locale din Fondul de intervenție
40	Transferuri neconsolidabile
40.01	Locuințe
40.02	Burse
40.03	Alocații și late ajutoare pentru copii
40.04	Pensii și ajutoare IOVR, militari și alte persoane
40.05	Pensii de asigurări sociale
40.06	Servicii sociale
40.07	Indemnizația de șomaj
40.08	Ajutoare sociale
40.09	Alte ajutoare, alocații și indemnizații
40.11	Contribuții și cotizații la organismele internaționale
40.13	Diferența de dobânzi aferentă creditelor bancare subvenționate potrivit dispozițiilor legale
40.15	Plăți compensatorii
40.16	Plan național de cercetare-dezvoltare și inovare
40.17	Alocația familială complementară

- 40.18 Transferuri aferente restructurării industriei de apărare
- 40.19 Alocația suplimentară pentru familiile cu copii
- 40.21 Plăți efectuate în cadrul programelor de dezvoltare
- 40.22 Cheltuieli pentru susținerea programelor tehnice de conservare sau de închidere a minelor
- 40.23 Protecția socială ce se acordă pentru unele activități din sectorul minier
- 40.24 Plan sectorial
- 40.25 Alocația de susținere pentru familiile monoparentale
- 40.26 Transferuri aferente Fondului Național de Preaderare
- 40.27 Transferuri aferente Fondului Român de Dezvoltare Socială
- 40.28 Executarea silită a creanțelor bugetare
- 40.29 Despăgubiri civile, precum și cheltuieli judiciare și extrajudiciare derivate din acțiuni în reprezentarea intereselor statului, potrivit dispozițiilor legale
- 40.30 Onorariile pentru expertizele contabile dispuse în cadrul procesului penal
- 40.31 Transferuri pentru finanțarea patrimoniului genetic al animalelor
- 40.32 Sprijinirea organizațiilor cetățenilor aparținând minorităților naționale, altele decât cele care primesc subvenții de la bugetul de stat potrivit legii
- 40.33 Proiecte de comunicare, informare publică și promovarea imaginii și intereselor românești peste hotare
- 40.34 Sprijinirea activității românilor de pretutindeni și a organizațiilor reprezentative ale acestora
- 40.35 Finanțarea partidelor politice
- 40.36 Finanțarea acțiunilor cu caracter științific și social-cultural
- 40.37 Finanțarea unor programe și proiecte

	interetnice și combaterea intoleranței
40.38	Finanțarea ansamblului „Memorialul victimelor comunismului și al rezistenței Sighet”
40.39	Comenzi de stat pentru cărți și publicații
40.40	Sprijin financiar pentru producerea și distribuirea filmelor
40.41	Asociații și fundații
40.42	Alocațiile de încredințare și plasament familial
40.43	Ajutor anual pentru veteranii de război
40.44	Programe pentru sănătate
40.45	Programe pentru tineret
40.46	Sprijin financiar pentru activitatea Comitetului Olimpic Român
40.47	Cadastru imobiliar
40.48	Meteorologie și hidrologie
40.49	Prevenirea și combaterea inundațiilor și înghețurilor
40.50	Cheltuieli pentru valorificarea cenușilor de pirită
40.51	Cooperarea economică internațională
40.53	Sprijinirea producătorilor agricoli
40.54	Cabaline din patrimoniul genetic național
40.55	Programe cu finanțare rambursabilă
40.56	Transferuri pentru drumuri, căi ferate, aviație și navigație
40.57	Transferuri pentru finanțarea de bază a învățământului superior
40.58	Transferuri pentru constituirea fondului de garantare a creditelor bancare acordate studenților
40.59	Transferuri pentru cercetare-dezvoltare (granturi)
40.60	Transferuri pentru acțiuni de sănătate
40.61	Susținerea cultelor
40.62	Stimularea exporturilor

- 40.63 Despăgubiri acordate producătorilor agricoli în caz de calamități naturale în agricultură
- 40.64 Fond la dispoziția primului-ministru pentru sprijinirea comunităților românești de pretutindeni
- 40.66 Contribuția statului la salarizarea personalului de cult
- 40.68 Programe de protecție socială și integrare socioprofesională a persoanelor cu handicap
- 40.69 Completarea primelor de asigurare
- 40.70 Susținerea sistemului de protecție a copilului
- 40.71 Indemnizație de merit
- 40.75 Contribuția statului, care se alocă Patriarhiei Române, pentru sprijinirea așezămintelor Bisericii Ortodoxe Române din afara granițelor
- 40.76 Vărsăminte la fondul de risc pentru garanțiile de stat pentru împrumuturile externe
- 40.77 Vărsăminte la trezoreria statului din valorificarea activelor statului
- 40.80 Alte transferuri
- 40.81 Fond de garantare a împrumuturilor acordate întreprinderilor mici și mijlocii
- 40.82 Transferuri pentru acțiuni de ecologizare
- 40.83 Transferuri către Consiliul Național de Formare Personală a Adulților
- 40.84 Finanțarea ansamblului „Memorialului revoluției – Decembrie 1989” din municipiul Timișoara
- 40.86 Programul de realizare a sistemului național de antigiridină
- 40.87 Sume destinate finanțării programelor sportive realizate de structurile sportive de drept privat
- 40.88 Transferuri către Consiliul Național al Persoanelor Vârstnice
- 40.89 Transferuri pentru sprijinirea proprietarilor de păduri
- 40.90 Ajutor pentru încălzirea locuinței

	40.91	Renta viageră
	40.93	Programe comunitare
	40.94	Programe cu finanțare nerambursabilă
	40.95	Programe ISPA
	40.96	Programe SAPARD
	40.98	Sprijinirea înființării de noi întreprinderi și susținerea dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii
49		TITLUL VI. DOBÂNZI
	50	Dobânzi aferente datoriei publice
	50.01	Dobânzi aferente datoriei publice interne
	50.02	Dobânzi, comisioane și alte costuri aferente datoriei publice externe
	50.03	Cheltuieli ocazionate de emisiunea și plasarea titlurilor de stat și de riscurile garanțiilor date de stat în condițiile legii
	50.04	Diferențe de curs aferente datoriei publice externe
	50.05	Diferențe de curs aferente datoriei publice interne
	51	Plăți de dobânzi
69		B. CHELTUIELI DE CAPITAL
70		TITLUL VII. CHELTUIELI DE CAPITAL
	71	Stocuri pentru rezerve materiale naționale și de mobilizare
	72	Investiții ale instituțiilor publice
	73	Investiții ale regiilor autonome, societăților și companiilor naționale și societăților comerciale cu capital majoritar de stat
	74	Investiții ale instituțiilor publice și activităților autofinanțate
	77	Rate aferente achizițiilor în leasing
78		C. OPERAȚIUNILOR FINANCIARE
79		TITLUL VIII. ÎMPRUMUTURI ACORDATE
	80	Împrumuturi
	80.02	Împrumuturi acordate pentru finalizarea unor

		obiective aprobate prin convenții bilaterale și acorduri interguvernamentale
	80.03	Împrumuturi din bugetul asigurărilor pentru șomaj
	80.05	Împrumuturi acordate persoanelor care beneficiază de statutul de refugiat și sunt lipsite de mijloace de existență
	80.12	Împrumuturi acordate de agențiile guvernamentale și administrate prin agenții de credit
	80.13	Microcredite acordate persoanelor fizice care desfășoară activități pe cont propriu aducătoare de venituri, în vederea întreținerii materiale
	80 14	Împrumuturi acordate pentru protejarea monumentelor istorice
84		TITLUL IX. RAMBURSĂRI DE CREDITE, PLĂȚI DE DOBÂNZI ȘI COMISIOANE LA CREDITE
	85	Rambursări de credite externe și plăți de dobânzi și comisioane la creditele externe contractate de ordonatorii de credite
	85.01	Rambursări de credite externe
	85.02	Plăți de dobânzi și comisioane
88		Rambursări de credite interne și plăți de dobânzi și comisioane
	88 01	Rambursări de credite interne
	88.02	Plăți de dobânzi și comisioane

1.3.4. Ordonatorii de credite – rol și responsabilități

Ordonatorii de credite sunt conducătorii instituțiilor publice cu personalitate juridică. Conform legii nr500/2002, în funcție de rolul pe care îl au pe linia finanțării bugetare, ordonatorii de credite sunt:

- **ordonatori principali** în persoanele conducătorilor instituțiilor publice cu personalitate juridică, cărora li se aproba finanțare pentru instituțiile din subordine și pentru cheltuielile proprii conform bugetelor aprobate în condițiile legii. Ordonatorii principali repartizează credite bugetare instituțiilor ierarhic inferioare, pot modifica bugetele acestora și aproba

efectuarea de cheltuieli în limita și destinația aprobate prin bugetul propriu. Pentru bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și bugetele fondurilor speciale ordonatorii principali sunt miniștrii și conducătorii celorlalte organe de specialitate ale administrației publice centrale. Pentru bugetele locale, ordonatori principali sunt președinții consiliilor județene, primarul general al municipiului București și primarii celorlalte unități administrativ - teritoriale ;

- **ordonatori secundari** sunt conducătorii instituțiilor publice, cu personalitate juridică, aflate în subordinea ordonatorilor principali. Ei au rolul de a repartiza credite bugetare aprobate unor instituții din subordine, ai căror conducători au calitatea de ordonatori terțiari și de a utiliza creditele bugetare deschise pentru cheltuieli proprii
- **ordonatori terțiari** sunt conducători de instituții publice, cu personalitate juridică, ce utilizează creditele bugetare primite conform bugetelor proprii.

Conform legii 500/2002, ordonatorii principali de credite repartizează creditele bugetare aprobate, după reținerea a 10% din valoarea lor cu scopul asigurării unei execuții bugetare prudentiale. Prevederea legală nu afectează cheltuielile de personal și pe cele ce decurg din obligații internaționale. Reținerea de 10% se acordă în semestrul al doilea al exercițiului bugetar după ce Guvernul a examinat execuția bugetară a primului semestru.

Toți ordonatorii răspund, potrivit legii finanțelor publice, de:

- ✓ angajarea, lichidarea și ordonanțarea cheltuielilor în limita creditelor bugetare repartizate și aprobate;
- ✓ realizarea veniturilor;
- ✓ angajarea și utilizarea creditelor bugetare pe baza unei bune gestiuni financiare;
- ✓ integritatea bunurilor încredințate instituției pe care o conduc;
- ✓ organizarea și ținerea la zi a contabilității și prezentarea în termen a situațiilor financiare asupra patrimoniului aflat în administrare și execuției bugetare;
- ✓ organizarea sistemului de monitorizare a programului de achiziții publice și a programului de lucrări de investiții publice;
- ✓ organizarea evidenței programelor, inclusiv a indicatorilor corespunzători;
- ✓ organizarea și ținerea la zi a evidenței patrimoniului, conform prevederilor legale.

Ordonatorii principali de credite își pot delega calitatea înlocuitorilor de drept, secretarilor generali sau altor persoane împuternicite în acest scop. Delegarea poate fi:

- ☐ generală, când delegatul are competență deplină;
- ☐ specială, când delegatul poate îndeplini numai anumite operațiuni.

Din punct de vedere al duratei, delegarea poate fi:

- ☐ temporară;
- ☐ pe durata nedeterminat[.

Delegarea poate fi oricând revocată, fapt ce se comunica Ministerului Finanțelor Publice și B.N.R. dacă este cazul unei instituții care derulează tranzacții printr-o bancă agreată.

Ordonatorii principali și secundari pot refuza aprobarea deschiderii de noi credite bugetare subordonaților lor, atunci când constată încălcări ale disciplinei financiare și bugetare: efectuarea de cheltuieli înaintea alocării sumelor, schimbarea destinației sumelor primite, neținerea evidenței bugetare la zi etc.

1.4. Procedura bugetară

Conform legii finanțelor publice, activitatea bugetară parcurge următoarele etape:

- ☐ elaborarea proiectului bugetului;
- ☐ aprobarea;
- ☐ executarea;
- ☐ închiderea exercițiului bugetar.

Fiecare dintre aceste etape presupune efectuarea unor operații de natură tehnică, concretizate în acte elaborate de organele de specialitate ale statului. *Totalitatea acestor operații și acte cu caracter tehnic și normativ constituie procedura bugetară.*

➔ Elaborarea proiectului bugetului

Prima variantă a proiectului bugetului de stat se elaborează de către Ministerul Finanțelor Publice pe baza propunerilor instituțiilor, a evoluției economice din perioada premergătoare și a tendințelor conjuncturale manifestate pe plan intern și extern. Aceste tendințe se referă la: puterea de cumpărare a monedei naționale, preturi, salarii, stabilitatea monedei, priorități în acțiunile proprii ale statului, etc.

Principala problemă a acestei etape constă în evaluarea veniturilor și cheltuielilor care se înscriu în proiect. Evaluarea acestora se poate face prin mai multe metode:

- ❑ *metoda automată* (a penultimei) - presupune evaluarea forfetară a veniturilor și cheltuielilor, pentru bugetul anului $N+1$, pe baza datelor existente în bugetul și contul general de execuție bugetară al anului $N-1$. Este o metoda simplă de aplicat dar care nu ține seama de conjunctură;
- ❑ *metoda majorării sau diminuării* - are la bază determinarea ritmului mediu anual de creștere sau scădere a veniturilor și cheltuielilor din ultimii cinci sau mai mulți ani consecutivi premergători anului pentru care se elaborează bugetul. Cu acest ritm mediu se corectează veniturile și cheltuielile anului bugetar în curs, determinându-se astfel elementele bugetului următor. Metoda prezintă dezavantajul trimiterii, în perioada viitoare, a influențelor unor factori care s-au manifestat în trecut și care pot acționa sau în viitor;
- ❑ *metoda evaluării directe* - presupune determinarea veniturilor și cheltuielilor pe baza datelor preliminare ale contului general de execuție bugetară curentă și a previziunilor economice și sociale pentru anul bugetar următor. În aplicarea acestei metode este necesară luarea în considerare a ultimelor legi care modifică veniturile statului.

Elaborarea bugetului se face pe principale componente, de către Guvern, iar pentru bugetele locale, de către ordonatorii de credite de la nivelul unităților teritorial-administrative.

➔ Aprobarea proiectului bugetului.

Aprobarea proiectului de buget presupune:

- ❑ prezentarea de către primul ministru sau de către ministrul finanțelor publice a proiectului de buget în fața Parlamentului;
- ❑ analiza proiectului bugetului în comisiile parlamentare de specialitate;
- ❑ concilierea modificărilor aduse proiectului pe perioada dezbaterilor;
- ❑ aprobarea proiectului cu amendamentele aduse;
- ❑ ratificarea de către președintele României.

Această etapă a procedurii bugetare se încheie cu aprobarea de către Parlament și ratificarea de către președinte a legii bugetare anuale.

➔ Executarea bugetului

Se referă la încasarea veniturilor și efectuarea cheltuielilor stabilite prin legea bugetară anuală. Responsabilitatea executării bugetului revine Guvernului României.

Execuția bugetului parcurge următoarele etape:

- *repartizarea pe trimestre a veniturilor și cheltuielilor bugetare* se face în funcție de termenele legale de încasare a veniturilor și de perioada în care este necesară efectuarea cheltuielilor. La repartizarea pe trimestre se mai au în vedere ritmul de desfășurare al activității, pe parcursul anului și specificul activității respective;
- *execuția de casă a bugetului* se realizează în cea mai mare parte prin Trezoreria statului și prin unități bancare. Trezoreria statului asigură atât execuția bugetului central cât și a celor locale prin direcțiile județene ale sale;
- *realizarea veniturilor bugetare* înseamnă încasarea integrală și la termenele stabilite a veniturilor bugetare. Realizarea unui venit bugetar presupune parcurgerea mai multor momente și anume:
 - a. asezarea venitului, adică identificarea și cuantificarea materiei impozabile de care dispune o persoană fizică sau juridică;
 - b. lichidarea înseamnă determinarea obligației față de buget prin stabilirea cuantumului venitului bugetar. Acest moment trebuie să țină seama de cotele de impunere, de mărimea masei impozabile și de situația financiară a debitorului;
 - c. emiterea titlului de percepere a impozitului constă în înscrierea sumei într-un act pe baza căruia se autorizează perceperea unui anumit venit în contul bugetului. Actul poate fi: titlu de încasare, când contribuabilul plătește din proprie inițiativă impozitul, sau ordin de încasare când are loc executarea silită;
 - d. perceperea reprezintă momentul încasării efective a venitului bugetar. Acest moment include urmărirea contribuabilului în cazul în care nu achită integral sau la termen, obligația față de buget.
- *efectuarea cheltuielilor bugetare* se face în limita aprobată în buget (care este limita maximă) și numai pentru destinația aprobată. Respectând aceste două restricții efectuarea oricărei cheltuieli publice presupune următoarele momente:
 - a. angajarea înseamnă asumarea obligației de către stat de a plăti; acest moment determină stabilirea sumei limită în care se poate încadra o instituție sau o societate finanțată de la buget;

- b. lichidarea înseamnă verificarea efectuării contraprestației și determinarea sumei datorate;
- c. ordonanțarea constă în emiterea ordinului de plată în favoarea celui îndreptățit; ordinul de plată trebuie să poarte viza controlului preventiv deoarece sunt afectați banii statului;
- d. plata înseamnă stingerea obligației statului față de instituția sau societatea finanțată.

Momentele angajării, lichidării și ordonanțării sunt realizate de ordonatorii de credite, iar momentul plății este realizat de gestionarii publici sau contabilii plători ai trezoreriei.

➔ Închiderea exercițiului bugetar

Constă în elaborarea contului general de execuție bugetară care reflectă toate operațiunile efectuate și stabilește deficitul sau excedentul bugetar.

Etapă de închidere a exercițiului bugetar are la bază raportările financiare ale ordonatorilor principali de credite. Acestea se depun la Ministerul Finanțelor Publice care, le verifică, le analizează și întocmește contul general de execuție bugetară. Se întocmește contul general de execuție pentru fiecare componentă a sistemului bugetar. La nivelul bugetelor locale conturile de execuție cad în sarcina primăriilor care le elaborează și le înaintează spre aprobare organelor de decizie alese.

Contul general de execuție bugetară se aprobă de către Parlament.

Întreaga procedură bugetară este supusă controlului. În funcție de organul care-l exercită, controlul bugetar poate fi:

- ❑ control bugetar politic - se efectuează de către Parlament și constă în examinarea și adoptarea bugetelor, examinarea și aprobarea contului de închidere. Pe parcursul execuției, Parlamentul analizează rapoartele primite din partea Guvernului privind execuția bugetară pe perioade scurte (trimestre, semestre). Controlul periodic al execuției se face prin comisia de buget - finanțe a Parlamentului;
- ❑ controlul administrativ - este efectuat de către Ministerul Finanțelor Publice, prin organele sale specializate. Acest tip de control are în vedere verificarea procedurii de încasare a veniturilor și a efectuării cheltuielilor, cu respectarea limitei și a destinației aprobate;
- ❑ controlul jurisdicțional - îl efectuează Curtea de Conturi și se referă numai la etapa execuției bugetare.

Capitolul 2

PRINCIPIILE ORGANIZĂRII CONTABILITĂȚII INSTITUȚIILOR PUBLICE – PREZENT ȘI PERSPECTIVE

Noua contabilitate publică

Contabilitatea ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestionarea și controlul activelor, datorilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice, trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu creditorii financiari, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.

Contabilitatea instituțiilor publice asigură informații ordonatorilor de credite cu privire la execuția bugetelor de venituri și cheltuieli, starea patrimoniului aflat în administrare precum și necesare întocmirii contului general anual de execuție a bugetului de stat, a contului anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat, fondurilor speciale și a conturilor anuale de execuție a bugetelor locale.

Potrivit legii finanțelor publice nr. 500/2002, contabilitatea publică cuprinde:

- ☐ contabilitatea veniturilor și cheltuielilor bugetare, care să reflecte încasarea veniturilor și plata cheltuielilor corespunzătoare exercițiului bugetar;
- ☐ contabilitatea trezoreriei statului care face obiectul unor precizări specifice ale Ministerului Finanțelor Publice;
- ☐ contabilitatea generală bazată pe principiul constatării drepturilor și obligațiilor, care să reflecte evoluția situației financiare și patrimoniale precum și excedentul sau deficitul patrimonial;
- ☐ contabilitatea destinată analizei costurilor programelor aprobate care de asemenea face obiectul unor precizări specifice ale Ministerului Finanțelor Publice.

2.1. Principii contabile

Contabilitatea instituțiilor publice se înscrie în conceptele de bază prezentate explicit de IASB (International Accounting Standards Board) privind contabilitatea de angajamente (Accruals). Acestea se îmbină cu principiile explicitate de directiva a IV-a a Comunității Economice Europene și cu cele prezentate în programul de dezvoltare a contabilității în România.

Principiile contabile aplicabile contabilității bugetare sunt următoarele:

- ☐ *principiul continuității activității* presupune ca instituția să își continue în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil;

- *principiul permanenței metodelor* implică continuitatea aplicării a aceluiași reguli și norme privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate și prezentarea elementelor de activ și de pasiv și a rezultatelor astfel încât comparabilitatea în timp a informațiilor contabile să fie posibilă;
- *principiul prudenței* nu admite supraevaluarea elementelor de activ și a veniturilor respectiv subevaluarea elementelor de pasiv și a cheltuielilor, ținând cont de deprecierile, riscurile și pierderile posibile, generate de desfășurarea activității exercițiului curent sau anterior. Principiul este aplicabil creanțelor bugetului de stat și creanțelor și datorii Autorității pentru Valorificarea Activelor Bancare și cele ale Agenției Naționale pentru Locuințe.
- *principiul independenței exercițiului* cere luarea în considerare a tuturor veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare exercițiului bugetar pentru care se face raportare, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau efectuării plăți;
- *principiul evaluării separate a elementelor de activ și de pasiv*. Este indispensabil stabilirii valorii totale a unei poziții din bilanț;
- *principiul intangibilității* presupune ca bilanțul de deschidere al unui exercițiu să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului precedent;
- *principiul necompensării* în virtutea căruia valorile elementelor ce reprezintă active nu pot fi compensate cu valorile elementelor ce reprezintă pasive, respectiv veniturile cu cheltuielile. De la acest principiu fac excepție compensările între active și pasive permise de reglementările legale;
- *principiul prevalenței economicului asupra juridicului* impune ca informațiile prezentate în situațiile financiare să reflecte realitatea economică a evenimentelor și tranzacțiilor, nu doar forma lor juridică;
- *principiul pragului de semnificație* prevede ca orice element care are o valoare semnificativă să fie prezentat distinct în situațiile financiare. Elementele cu valori nesemnificative, dar care au naturi și funcții similare trebuie însumate nefiind necesară prezentarea lor separată;
- *principiul contabilității de angajamente* permite înregistrarea evenimentelor și tranzacțiilor atunci când au loc și nu când sumele sunt plătite sau încasate. De asemenea ele trebuie înregistrate în anul financiar la care se referă.

Aplicarea reglementărilor contabile impune construirea unui set de proceduri pentru toate tranzacțiile derulate, începând cu întocmirea documentelor justificative și încheind cu elaborarea situațiilor financiare trimestriale și anuale. Elaborarea setului de proceduri cade în sarcina managementului organizației care trebuie să aibă în vedere specificul activității și strategia adoptată.

Setul de proceduri pe evenimente reunește *politicile contabile* ale organizației care în elaborarea și aplicare vor respecta conceptele și principiile de bază ale contabilității.

Politicile contabile trebuie elaborate astfel încât să asigure prin situațiile financiare furnizarea unor informații:

- ☐ relevante în luarea deciziilor;
- ☐ credibile prin faptul că:
 - ✓ oferă imagine fidelă asupra rezultatelor și poziției financiare a organizației;
 - ✓ sunt neutre;
 - ✓ sunt prudente;
 - ✓ sunt complete sub toate aspectele semnificative.

Politicile contabile pot fi modificate doar dacă legea cere acest lucru sau dacă prin corecțiile aduse informațiile oferite capătă un grad ridicat de relevanță și credibilitate. Orice modificare de politică contabilă trebuie specificată și explicitată în notele explicative deoarece utilizatorii trebuie să raționeze asupra oportunității noii politici, efectului modificării asupra rezultatelor raportate și să traseze trendul real al rezultatelor activității organizației.

Există două situații în care nu se poate vorbi de modificări ale politicilor contabile. Acestea sunt:

- ☐ adoptarea unei politici contabile pentru evenimente sau tranzacții care diferă ca fond de evenimentele sau tranzacțiile produse anterior și pentru care existau proceduri stabilite;
- ☐ adoptarea unei politici contabile pentru evenimente sau tranzacții ce nu au avut loc anterior sau care s-au situat sub pragul de semnificație.

Reprezentarea contabilă a evenimentelor și tranzacțiilor implică evaluarea tuturor elementelor de activ și de pasiv. Această operațiune este specifică fiecărui element în parte și necesită o anumită conduită profesională în funcție de momentul la care se face. Ansamblul operațiilor de evaluare pe elemente și în diferite momente ale exercițiului financiar definesc termenul de *tratament contabil*.

Pentru toate elementele de activ și pasiv tratamentele contabile se exercită.

- ❑ la data intrării în organizație ;
- ❑ cu ocazia inventarierii;
- ❑ la încheierea exercițiului financiar ;
- ❑ la data ieșirii din organizație.

2.2. Principiile execuției bugetare

Întrucât contabilitatea bugetară are ca sarcină reflectarea execuției bugetului considerăm oportună prezentarea principiilor execuției bugetare. Ele sunt descrise în legea finanțelor publice și pot fi rezumate astfel:

- ❑ creditele bugetare pentru cheltuielile fiecărui exercițiu se prevăd și aprobă prin legea bugetară anuală, care stabilește și structura funcțională și economică a acestora;
- ❑ creditele bugetare aprobate sunt autorizate pe durata exercițiului bugetar;
- ❑ creditele bugetare pentru cheltuieli de personal nu pot fi majorate sau virate și utilizate la alte articole de cheltuieli;
- ❑ virările de credite bugetare între celelalte subdiviziuni ale clasificăției bugetare sunt de competența fiecărui ordonator principal de credite, pentru bugetul propriu și cel al instituțiilor din subordine și se pot efectua în limita a 10% din prevederile capitolului bugetar la nivelul ordonatorului principal;
- ❑ virările de credite bugetare de la un capitol la altul precum și între programe se efectuează doar pe baza justificărilor și trebuie să aibă acordul Ministerului Finanțelor Publice. Acestea se fac în limita a 10% din prevederile capitolului bugetar și respectiv 5% din prevederile programului;
- ❑ virările de credite se pot face începând cu trimestrul al III-lea al exercițiului bugetar;
- ❑ nu se pot efectua virări de credite bugetare de la capitolele care au fost majorate din fonduri de rezervă sau intervenție aflate la dispoziția Guvernului;
- ❑ ordonatorii principali de credite transmit lunar Ministerului Finanțelor Publice situația virărilor de credite bugetare.

Pe parcursul execuției, contabilitatea trebuie să respecte principiile caracteristice ei ținând cont de regulile impuse pentru utilizarea banului public.

2.3. Organizarea contabilității în instituțiile publice

Normele contabile în vigoare atribuie răspunderea organizării și conducerii contabilității administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării organizației respective.

Entitățile patrimoniale organizează și conduc contabilitate în compartimente distincte, conduse de un director economic, contabil șef sau o altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Persoana responsabilă și competentă eligibilă pentru această funcție trebuie să aibă studii economice superioare de specialitate. Ea răspunde împreună cu personalul din subordine de organizarea și conducerea contabilității potrivit rigorilor legii.

Legea finanțelor publice nr. 500/2002 consideră compartimentul financiar – contabil o structură organizatorică în cadrul instituției publice, în care este organizată execuție bugetară. Conducătorul compartimentului răspunde de activitatea de încasare a veniturilor și de plata cheltuielilor. Dacă organizația nu are compartiment financiar – contabil distinct, atunci persoana care îndeplinește atribuții pe linia execuției bugetare este și responsabilă pentru organizarea și conducerea contabilității. În condițiile legii competențele și răspunderea pe domeniul contabilității bugetare pot fi îndeplinite, pe bază de contract de către o persoană specializată.

Persoana aleasă să ocupe funcția de director economic, contabil șef sau cea împuternicită să o îndeplinească în cadrul ministerelor, celorlalte organe de specialitate ale administrației publice centrale și alte autorități publice ai căror conducători au calitatea de ordonatori principali de credite este numită doar cu avizul Ministerului Finanțelor Publice.

Directorii economici, contabilii șefi sau alte persoane împuternicite să îndeplinească această funcție în cadrul instituțiilor subordonate ministerelor și celorlalte organe de specialitate ale administrației publice centrale se numesc cu avizul conducătorului compartimentului financiar – contabil din cadrul ministerului sau organismului central respectiv, pe baza propunerii ordonatorului de credite al instituției respective.

Pe plan local competențele de numire a persoanelor răspunzătoare de organizarea și conducerea contabilității bugetare se împart între:

- direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, care își dau avizul pentru conducătorii compartimentelor financiar – contabile din cadrul consiliilor locale, municipale, ale sectoarelor municipiului București, orașenești și comunale;

- ❑ conducătorul compartimentului financiar – contabil al consiliului local, care își dă avizul pentru conducătorii compartimentelor financiar – contabile din cadrul instituțiilor publice finanțate din bugetele consiliilor locale municipale, ale sectoarelor municipiului București, orășenești și comunale.

Așa cum am mai precizat, contabilitatea poate fi organizată și condusă pe bază de contracte și de către alte persoane juridice autorizate sau persoane fizice care au calitatea de expert contabil sau contabil autorizat, profesioniști liberi membri ai Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (C.E.C.C.A.R.). Încheierea contractelor cu aceste persoane juridice sau fizice autorizate se face conform legii și cu respectarea reglementărilor privind achizițiile publice de bunuri și servicii. Plata serviciilor respective se face din fonduri publice cu această destinație. În aceste condiții, sumele reprezentând contravaloarea acestor servicii, deși reprezintă contravaloarea forței de muncă nu sunt incluse în sumele alocate pentru titlul I „Cheltuieli de personal”, deoarece nu este vorba despre angajații instituției publice, ci se solicită și afectează creditele bugetare alocate pentru titlul II „Cheltuieli materiale și servicii”, deoarece este vorba despre servicii prestate de către o terță persoană fizică sau juridică autorizată și cu care instituția are un contract.

Persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității bugetare trebuie să asigure, în condițiile legii:

- ❑ condițiile necesare întocmirii documentelor justificative privind tranzacțiile și evenimentele economice;
- ❑ organizarea și conducerea corectă și la zi a contabilității;
- ❑ organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, inclusiv valorificarea rezultatelor acesteia;
- ❑ respectarea regulilor de întocmire a situațiilor financiare și depunerea lor în termen la organele în drept;
- ❑ păstrarea documentelor justificative, a registrelor contabile și situațiilor financiare. Potrivit legii contabilității documentele justificative și registrele se păstrează în arhivă timp de 10 ani, cu începere de la data încheierii exercițiului bugetar în cursul căruia au fost întocmite, excepție fac doar statele de salarii care se păstrează timp de 50 de ani. Situațiile financiare se păstrează, de asemenea timp de 50 de ani;
- ❑ organizarea contabilității de gestiune în funcție de specificul activității organizației.

Conform legii contabilității, contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională. Pentru tranzacțiile în valută este obligatorie reflectarea contabilă în ambele monede, potrivit reglementărilor expres elaborate. Pentru evenimentele privind primirea și utilizarea contribuției financiare nerambursabile a Comunității Economice Europene se folosesc Leul și Euro. Conversia monedei europene în lei se face la un curs calculat pe baza celui valabil în penultima zi a lunii precedente celei pentru care se stabilește cursul valutar de conversie. Tranzacțiile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul B.N.R. comunicat pentru ziua precedentă celei în care are loc încasarea sau plata în valută.

Pentru elementele de activ și de pasiv exprimate în valută, cum ar fi disponibilități, creanțe, datorii, este necesară retratarea contabilă la data întocmirii situațiilor financiare. În acest scop se folosește cursul comunicat de către B.N.R. și valabil pentru ultima zi a perioadei de raportare.

Finalizarea exercițiului bugetar și a trimestrelor se concretizează contabil în situații financiare care prezintă situația patrimoniului aflat în administrarea statului și a unităților administrativ – teritoriale. Componenta situațiilor financiare potrivit Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public nr.1 și 2 și Regulamentului Financiar al Uniunii Europene nr. 1605/2002 este următoarea:

- ❑ *bilanț*, document contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ și de pasiv la datele stabilite prin norme;
- ❑ *cont de execuție bugetară* (flux de trezorerie) care prezintă pe capitolele și subcapitolele din bugetul aprobat plățile nete efectuate pe surse de finanțare;
- ❑ *situația veniturilor și cheltuielilor* exprimă performanța financiară a instituției publice, determinând rezultat patrimonial (al exercițiului), pe fiecare sursă de finanțare și pe total;
- ❑ *situația modificărilor în structura activelor/capitalurilor* reunește informații referitoare la influențele rezultate din schimbarea politicilor contabile, în urma reevaluării activelor sau din corectarea erorilor contabile;
- ❑ anexe la situațiile financiare reprezentate de :
 - ✓ principii și politici contabile au în vedere explicitarea principiilor care au stat la baza întocmirii situațiilor financiare și a procedurilor contabile;
 - ✓ note explicative conțin informații referitoare la metodele de evaluare a activelor precum și orice alte informații care sunt

relevante în aprecierea de către utilizatori a poziției și performanței financiare;

- ✓ evenimente ulterioare datei bilanțului care au influențe favorabile sau nefavorabile asupra poziției sau performanței și care se petrec între data bilanțului și data la care situațiile financiare sunt aprobate.

Conform normelor în vigoare, instituțiile publice prezintă la unitățile de trezorerie și contabilitate publică, bilanțul și contul de execuție bugetară în vederea obținerii vizei privind exactitatea plăților de casă și a soldurilor conturilor de disponibilități, care trebuie să coincidă cu cele din evidențele unităților de trezorerie. În caz contrar, bilanțurile contabile se vor restitui pentru efectuarea corecțiilor necesare.

Instituțiile publice ai căror conducători au calitatea de ordonatori de credite, depun un exemplar al situațiilor financiare la organul ierarhic superior, la termenele stabilite de către acesta. Ministerele, celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale, autoritățile publice și unitățile administrativ – teritoriale, ai căror conducători au calitatea de ordonatori principali de credite, depun un exemplar al situațiilor financiare trimestriale și anuale la Ministerul Finanțelor Publice, la termenele stabilite de acesta.

2.4. De la contabilitatea de casă la contabilitatea de angajamente și IPSASs

Ministerul Finanțelor Publice din România a demarat acțiunea de introducere a unui sistem bazat pe contabilitatea de angajamente pentru instituțiile publice, începând cu anul 2003. Regulile contabile aplicabile acestui sistem au la bază Directivele europene nr.4 privind conturile anuale și nr.7 privind conturile consolidate precum și Sistemul European de Conturi (ESA 95).

Adoptarea, pentru instituții publice a contabilității de angajamente bazată pe un set de politici și principii contabile general acceptate, înseamnă evaluarea legislației în vigoare, specifică domeniului și gândirea pașilor necesari implementării. Câștigul major este satisfacerea cerințelor contabile și de prezentare a informațiilor la nivelul Uniunii Europene și ale Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS – International Public Sector Accounting Standards).

Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public au fost elaborate de către Comitetul pentru Sectorul Public (PSC – Public Sector

Comity), organism format în 1995, în cadrul Federației Internaționale a Contabililor (IFAC – International Federation of Accountants), din care face parte și Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

De la elaborarea primelor 12 IPSAS-uri, experiența europeană s-ar putea sintetiza astfel:

- ❑ Franța aplică din 1999 contabilitatea de angajamente în domeniul public, dar manifestă dificultăți în aplicarea IPSASs;
- ❑ Germania a pregătit trecerea la IPSASs și le aplică începând cu acest an;
- ❑ Marea Britanie folosește contabilitatea de angajamente din 1995 și aplică, cu caracter experimental IPSASs.

Lărgind teritoriul aplicării IPSASs notăm experiența Australiei care, începând din acest an aplică un mix de IPSASs cu IASs (International Accounting Standards), denumit Australian Accounting Standards¹. Demersul contabililor de pe cel mai mic continent deschide drumul către standarde contabile integratoare.

În prezent sunt elaborate de către PSC 20 de standarde și anume:

- ❑ IPSAS 1 Prezentarea situațiilor financiare;
- ❑ IPSAS 2 Situația privind fluxul de numerar;
- ❑ IPSAS 3 Surplusul sau deficitul net pentru o perioadă, erori fundamentale și modificări în politica contabilă;
- ❑ IPSAS 4 Efectele modificărilor ratei de schimb valutar;
- ❑ IPSAS 5 Costurile împrumuturilor;
- ❑ IPSAS 6 Situații financiare consolidate și contabilitatea unităților subordonate;
- ❑ IPSAS 7 Contabilitatea investițiilor în asocieri;
- ❑ IPSAS 8 Raportarea financiară a profiturilor entităților mixte;
- ❑ IPSAS 9 Venituri din tranzacții comerciale;
- ❑ IPSAS 10 Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste;
- ❑ IPSAS 11 Contracte de construcții;
- ❑ IPSAS 12 Stocuri;
- ❑ IPSAS 13 Leasing;
- ❑ IPSAS 14 Evenimente ulterioare datei bilanțului;

¹ Boloș M, Florea E, Trifan V: *Convergența contabilă în fața unei provocări: supremația IAS în defavoarea IPSAS sau standarde contabile integratoare*, Congresul profesiei contabile din România, Ed. CECCAR, București, 2004

- ❑ IPSAS 15 Instrumente financiare: prezentare și descriere;
- ❑ IPSAS 16 Investiții imobiliare;
- ❑ IPSAS 17 Imobilizări corporale;
- ❑ IPSAS 18 Raportarea pe segmente;
- ❑ IPSAS 19 Provizioane, datorii și active contingente;
- ❑ IPSAS 20 Raportarea financiară a tranzacțiilor cu părți afiliate.

Apelând la o comparație între titlurile date IPSAS-urilor și cele ale IAS-urilor se observă similitudini, ba chiar suprapuneri de denumiri. Este cert că punctul de plecare în elaborarea IPSASs au fost Standardele Internaționale de Contabilitate care au suportat adăugiri sau omiteri ale unor concepte improprii sectorului public. Principale diferențieri între cele două categorii de standarde contabile sunt legate de definiri de termeni, includeri ale unor comentarii adiționale din IAS pentru a lămuri aplicabilitatea standardelor în sectorul public.

Comitetul pentru Sectorul Public, autorul standardelor specifice acestui domeniu a solicitat fiecărei țări să-și elaboreze propriile standarde, luând în considerare specificul, modul de organizare, baza legală, conjunctura mediului economic intern și internațional. România s-a înscris în aceste cerințe și se află, în prezent, în perioada de experimentare a noilor standarde contabile, cu sprijinul unei serii de instituții publice de subordonare centrală și locală, care începând cu exercițiul bugetar 2003 organizează și conduc contabilitate în paralel, potrivit reglementărilor actuale și celor circumscrise standardelor.

2.5. Planul de conturi pentru instituții publice – aspecte specifice

Planul de conturi este un sistem codificat de clasificare a tranzacțiilor și evenimentelor ce au loc într-o entitate. El se elaborează astfel încât:

- ❑ să satisfacă cerințele atât la nivel local cât și central;
- ❑ să furnizeze o structură de codificare uniformă pentru reprezentarea operațiunilor;
- ❑ să permită cu ușurință adaptarea la specificul fiecărei instituții.

Planul de conturi conceput pentru implementarea contabilității de angajamente și cu respectarea standardelor este structurat pe clase de conturi, simbolizate cu o cifră și anume:

- Clasa 1 "Conturi de capitaluri"* reunește conturi care gestionează elementele componente ale capitalurilor permanente: fonduri, rezultatul reportat, rezultatul patrimonial (al exercițiului), împrumuturi;
- Clasa 2 "Conturi de imobilizări"* grupează conturi care țin evidența activelor imobilizate necorporale, corporale, financiare și în curs precum și a deprecierilor certe și incerte ale acestora (amortizări și provizioane);
- Clasa 3 "Conturi de stocuri și producție în curs de execuție"* cuprinde conturi de active circulante tangibile, clasice, recunoscute în orice organizație, dar și specifice instituțiilor statului, ca de exemplu: produse monopol de stat, bunuri legal confiscate etc.;
- Clasa 4 "Conturi de terți"* dă posibilitatea recunoașterii în contabilitate a relațiilor instituției cu furnizorii, clienții, personalul angajat, buget, Comunitatea Economică Europeană, debitori, creditori precum și cele din cadrul sistemului;
- Clasa 5 "Conturi la trezorerie și bănci comerciale"* cuprinde conturi de investiții financiare pe termen scurt, disponibilități, valori de încasat, credite pe termen scurt, numerar și alte valori, disponibilități ale bugetelor etc.;
- Clasa 6 "Conturi de cheltuieli"* asigură înregistrarea tuturor consumurilor de resurse corespunzător naturii lor;
- Clasa 7 "Conturi de venituri și finanțări"* face posibilă recunoașterea surselor de finanțare a activității instituțiilor după proveniență;
- Clasa 8 "Conturi speciale"* cuprinde conturi în afara bilanțului, care funcționează în partidă simplă și care înregistrează angajamente și alte evenimente ce nu afectează direct patrimoniul instituției. De asemenea clasa are o grupă de conturi care asigură respectarea principiului intangibilității.

Clasele sunt formate pe grupe de conturi, care sunt simbolizate cu câte două cifre și care nu au funcții contabile. Grupele reunesc conturi sintetice de gradul I, simbolizate cu trei cifre și respectiv conturi sintetice de gradul al doilea, simbolizate cu patru cifre. Unele conturi sintetice de gradul I au dezvoltare direct pe conturi analitice constituite în funcție de criterii specifice elementului pe care îl evidențiază. Ne referim la conturile care au simboluri ce conțin puncte ca de exemplu:

770 "Finanțare de la buget"

770.1 "Finanțare de la bugetul de stat"

770.2 "Finanțare de la bugetele locale"

770.3 "Finanțare de la bugetul asigurărilor sociale de stat"

Planul de conturi pentru instituții publice respectă logica de construcție aplicată planului contabil general precum și clasele acestuia. Datorită specificului sectorului public însă, apar o serie de particularități pe care le sintetizăm în continuare:

- ❑ existența structurilor contabile pentru venituri, care presupun contraprestații și sunt generate de activități cu caracter economic, separat de cele pentru finanțări, care sunt proprii domeniului public de activitate și care apar în strânsă legătură cu îndeplinirea funcțiilor, sarcinilor și obiectivelor statului, prin instituțiile publice;
- ❑ individualizarea rezultatului exercițiului și respectiv reportat pe surse sau activități din care decurg;
- ❑ fonduri corespunzătoare activelor imobilizate, necesare identificării surselor de proveniență;
- ❑ separarea, în cadrul clasei de disponibilități, a surselor pe seama cărora se constituie;
- ❑ existența unor conturi de stocuri specifice doar sectorului public;
- ❑ crearea de conturi de decontări pentru evidențierea relațiilor cu Comunitatea Economică Europeană etc.

La conturile de cheltuieli este obligatorie dezvoltarea în analitic pe structura clasificății bugetare funcționale și economice.

Capitolul 3

CONTABILITATEA FINANȚĂRII BUGETARE A INSTITUȚIILOR PUBLICE

Noua contabilitate publică

3.1 Delimitări conceptuale și legale privind finanțarea bugetară a instituțiilor publice

Activitatea domeniului public se desfășoară cu aport substanțial de bani publici, gestionați prin sistemul unitar de bugete, în interesul statului, pentru îndeplinirea sarcinilor și obiectivelor acestuia. Procesul prin care resursele publice sunt solicitate de către ordonatori, angajate în baza cererilor acestora și acordate efectiv spre utilizare, responsabililor cu execuția bugetară reprezintă *finanțarea bugetară*.

Suma aprobată prin buget reprezentând limita maximă până la care se pot confirma și efectua plăți pentru destinațiile prevăzute în bugetele anului respectiv reprezintă credit bugetar.

Sfera de aplicabilitate a acestui concept reunește, așadar, acțiunile de angajare de credite bugetare și respectiv de folosire efectivă a acestora. Aceste două activități delimitează etapele finanțării bugetare care pot fi denumite drept:

- ☐ deschidere de finanțare;
- ☐ finanțare propriu-zisă.

Creditele bugetare aprobate prin bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și bugetele fondurilor speciale pot fi folosite, la cererea ordonatorilor principali de credite, numai după deschiderea, repartizarea și/sau alimentarea conturilor de disponibil deschise la trezorerie sau bănci pe surse de finanțare. Aprobarea deschiderii de credite se face în limita creditelor aprobate pe capitole, subcapitole, titluri și celelalte subdiviziuni ale clasificăției bugetare. De asemenea, la aprobare se au în vedere gradul de folosire a fondurilor puse la dispoziție anterior precum și gradul de încasare a veniturilor bugetare

Ordonatorii principali de credite pot dispune lunar retragerea creditelor bugetare deschise și neutilizate din conturile proprii precum și ale instituțiilor subordonate. Retragerile trebuie justificate, avizate de către Ministerul Finanțelor Publice și retrase anterior datei de 25 a fiecărei luni.

În procesul execuției bugetare cheltuielile bugetare parcurg cele patru faze:

- ☐ angajament;
- ☐ lichidare;
- ☐ ordonanțare;
- ☐ plată.

Cum în execuția bugetară funcționează principiul separării atribuțiilor persoanelor care au calitatea de ordonatori de credite de cele ale persoanelor cu calitate de contabil, precizăm că primele trei faze sunt de competența ordonatorilor de credite, în timp ce plata este asigurată de șeful compartimentului financiar – contabil, în limita fondurilor disponibile.

Ordonatorii de credite au obligația de a angaja și utiliza creditele bugetare doar în limita prevederilor și potrivit destinațiilor aprobate. Propunerea de angajare face obiectul unui act în care se determină pe subdiviziunile clasificăției bugetare, care este valoarea creditelor bugetare în contul căreia se mai pot angaja cheltuieli (fig.5 din subcapitolul 3.2) **Angajarea** oricărei cheltuieli din fonduri publice îmbracă două forme de angajamente:

□ *angajament bugetar* care reprezintă orice act prin care o autoritate competentă afectează bani publici unor anumite destinații, în limita creditelor bugetare aprobate. El trebuie să preceadă orice angajament de plată făcut în limita creditelor bugetare rezervate pentru efectuarea plății în cauză. Valoarea angajamentelor de plată (legale) nu poate să depășească valoarea angajamentelor bugetare care pot fi:

- ✓ angajamente bugetare individuale care sunt specifice unor tranzacții noi, care urmează să se efectueze și care au la bază un proiect;
- ✓ angajament bugetar global care se efectuează pentru cheltuieli curente de natură administrativă și care se desfășoară în mod repetat.

Angajamentele bugetare se realizează prin emiterea unui document scris prin care se certifică existența unor credite bugetare disponibile și se pun sub rezervă creditele aferente unei cheltuieli, potrivit destinației prevăzute în buget.(fig 6 din subcapitolul 3.2);

□ *angajament legal* reprezentat de orice act juridic din care rezultă sau ar putea rezulta o obligație pe seama fondurilor publice. Se prezintă sub formă scrisă, este semnat de ordonatorul de credite și poate lua forma unui contract de achiziție publică, comandă, contract de muncă, acte de control, acord de împrumut etc.

Creditele bugetare neangajate, precum și creditele bugetare angajate și neutilizate până la sfârșitul exercițiului bugetar sunt anulate de drept. Orice cheltuială angajată și neplătită până la încheierea exercițiului curent se va plăti în contul bugetului pe anul următor din credite bugetare aprobate în acest scop.

Lichidarea cheltuielii reprezintă fază în procesul execuției bugetare în care se verifică existența angajamentelor, se determină și verifică realitatea sumei datorate și se apreciază exigibilitatea angajamentului legal pe baza documentelor justificative care atestă tranzacția sau evenimentul.

Ordonanțarea este faza execuției bugetare în care se confirmă că livrările de bunuri au fost efectuate sau alte creanțe au fost verificate și că plata poate fi realizată. Ordonanțarea îmbracă forma unui document intern prin care ordonatorul de credite dă dispoziție conducătorului compartimentului financiar - contabil să efectueze plata (fig. 7 din subcapitolul 3.2). Ordonanțarea de plată cuprinde următoarele informații:

- ☐ exercițiul bugetar în care se înregistrează plata;
- ☐ subdiviziunea din clasificția bugetară la care se înregistrează plata;
- ☐ suma de plată;
- ☐ datele de identificare ale beneficiarului plății;
- ☐ natura cheltuielilor;
- ☐ modalitatea de plată (cash , prin virament cu ordin de plată, cec, efecte comerciale, prin acreditiv etc.).

Plata reprezintă faza finală a execuției bugetare prin care instituția stinge obligațiile față de terți – creditori. Ea se face de către profesioniști contabili, în limita creditelor bugetare și destinațiilor aprobate, prin unitățile trezoreriei la care instituțiile au conturi deschise. Plățile în valută sau alte plăți prevăzute de norme se fac prin bănci. Dacă instituția nu are compartiment financiar – contabil plata va fi efectuată de către o persoană pe care ordonatorul de credite o desemnează în acest scop. Plățile se efectuează doar dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- ☐ cheltuielile au parcurs primele trei faze ale execuției;
- ☐ există credite bugetare deschise./repartizate sau disponibilități în conturi;
- ☐ subdiviziunea bugetului aprobat de la care se face plata corespunde naturii cheltuielii;
- ☐ există toate documentele care să justifice plata;
- ☐ semnăturile de pe documente sunt ale persoanelor abilitate;
- ☐ beneficiarul sumei este îndreptățit să o primească;
- ☐ suma datorată este corectă;
- ☐ documentele de angajare și ordonanțare au vizele de control financiar preventiv;
- ☐ documentele sunt întocmite conform normelor.

Plata nu poate fi efectuată dacă:

- ☐ nu există credite bugetare deschise/repartizate sau disponibilități în conturile instituției;
- ☐ nu există confirmarea serviciului efectuat iar documentul nu are viza "bun de plată";
- ☐ beneficiarul nu este cel față de care instituția are datorii;
- ☐ nu există viza controlului financiar preventiv pe ordonanțare.

Contabilitatea publică are drept sarcină urmărirea distinctă a celor două etape ale finanțării bugetare, deschiderea de finanțare, și finanțarea propriu-zisă. Pentru etapa deschiderii de finanțare precizăm că ea reprezintă doar un angajament din parte statului, care la momentul asumării nu afectează patrimonial instituția publică. Abordarea contabilă se concretizează în utilizarea conturilor în afara bilanțului din clasa 8 "Conturi speciale". Finanțarea propriu-zisă înseamnă consumarea creditelor bugetare deschise sau repartizate și se concretizează în plăți nete de casă și cheltuieli efective.

Plățile nete de casă reprezintă un concept specific contabilității publice și desemnează fluxuri monetare efectuate pe seama fondurilor publice generate în urma unor evenimente sau tranzacții care au efect asupra elementelor de activ și de pasiv ale instituției. Sunt plăți nete de casă: achitarea furnizorilor, achitarea salariilor cuvenite personalului, plățile efectuate către bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale etc. reprezentând contribuții sociale și fiscale etc.

Cheltuielile efective reprezintă echivalentul bănesc al consumurilor de resurse. Ele reflectă gradul de utilizare al banului public pus la dispoziția instituției prin bugetul general. Conform Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS), cheltuielile sunt diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor sau creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea către acționari. Precizăm că prin noțiunea de capital este desemnat elementul patrimonial care cuprinde rezultatul economic al exercițiului curent, rezultatele exercițiilor precedente și rezervele. Accepțiunea prezentată este proprie Regulamentului Financiar al Consiliului Europei nr.1605/2002, un act normativ care stabilește principiile și regulile de bază care guvernează întregul sector bugetar și care intră sub incidența Tratatului Uniunii Europene. Sunt recunoscute în contabilitate drept cheltuieli efective consumul de stocuri, consumul de forță de muncă exprimat prin drepturile salariale totale cuvenite personalului angajat, consumuri de bunuri nestocabile etc.

Finanțarea propriu-zisă generează evenimente și tranzacții care afectează patrimoniul instituției ceea ce implică adoptarea unei politici contabile conduse prin conturi de bilanț.

Finanțarea instituțiilor publice se asigură:

- ❑ integral din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale;
- ❑ din venituri proprii și subvenții acordate de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale;
- ❑ integral din venituri proprii.

Conform legii, instituțiile finanțate integral din buget, varsă toate veniturile realizate bugetului care a realizat finanțarea.

Instituțiile publice pot primi de la persoane fizice sau juridice bunuri materiale sau fonduri bănești, cu titlu gratuit, sub formă de donații sau sponsorizări.

3.2 Documentele specifice finanțării bugetare

În etapa deschiderii de finanțare se folosesc două documente în baza cărora se aprobă și deschide/repartizează creditele bugetare solicitate conform bugetelor aprobate.

Ordonatorul principal întocmește o cerere de deschidere a creditelor bugetare în două exemplare. Ambele sunt trimise Ministerului Finanțelor Publice, la Direcția Trezorerie generală și contabilitate publică. Aici cererea este aprobată și pe baza unuia dintre cele două exemplare se înregistrează în contabilitatea trezoreriei deschiderea creditelor bugetare. Al doilea exemplar, aprobat se întoarce la ordonatorul principal, unde se operează în contabilitatea proprie, deschiderea finanțării bugetare. Circuitul documentului de solicitare a deschiderii finanțării este prezentat în fig.1.

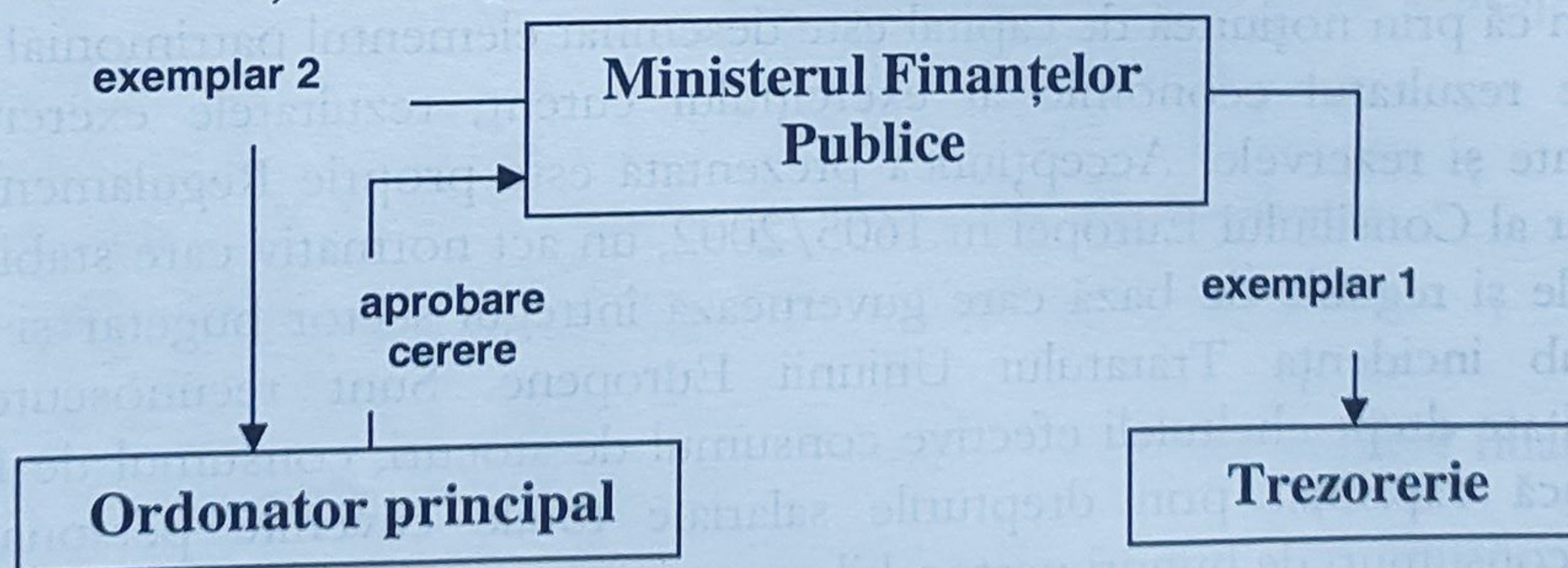


Figura 1 Circuitul cererii de deschidere de credite bugetare

Cererea de deschidere de credite are anexat un set de documente menite să justifice solicitările de credite și să identifice toți beneficiarii creditelor bugetare pentru care ordonatorul principal a cerut finanțarea ce i-a și fost aprobată. Setul de documente cuprinde:

- ❑ *nota justificativă* în care: se trece situația creditelor bugetare repartizate, cumulat și pe trimestre, creditele bugetare care urmează a fi deschise și defalcarea pe subdiviziunile clasificăției bugetare, în funcție de bugetul aprobat;
- ❑ *dispoziții bugetare de repartizare a creditelor deschise*, care se întocmesc pe baza cererii de deschidere de credite, în patru exemplare și se trimit de asemenea spre aprobare și ulterior înregistrare în evidențele celor implicați și anume:
 - ✓ un exemplar aprobat se întoarce la ordonatorul principal;
 - ✓ un exemplar aprobat se trimite la trezoreria centrală;
 - ✓ un exemplar aprobat se transmite la trezoreria locală, a județului sau sectorului municipiului București la care instituția beneficiară a finanțării are conturi deschise;
 - ✓ un exemplar aprobat servește instituției finanțate pentru înregistrarea în contabilitatea proprie a repartizării creditelor.

Schema circuitului dispoziției bugetare este prezentată în fig 2.

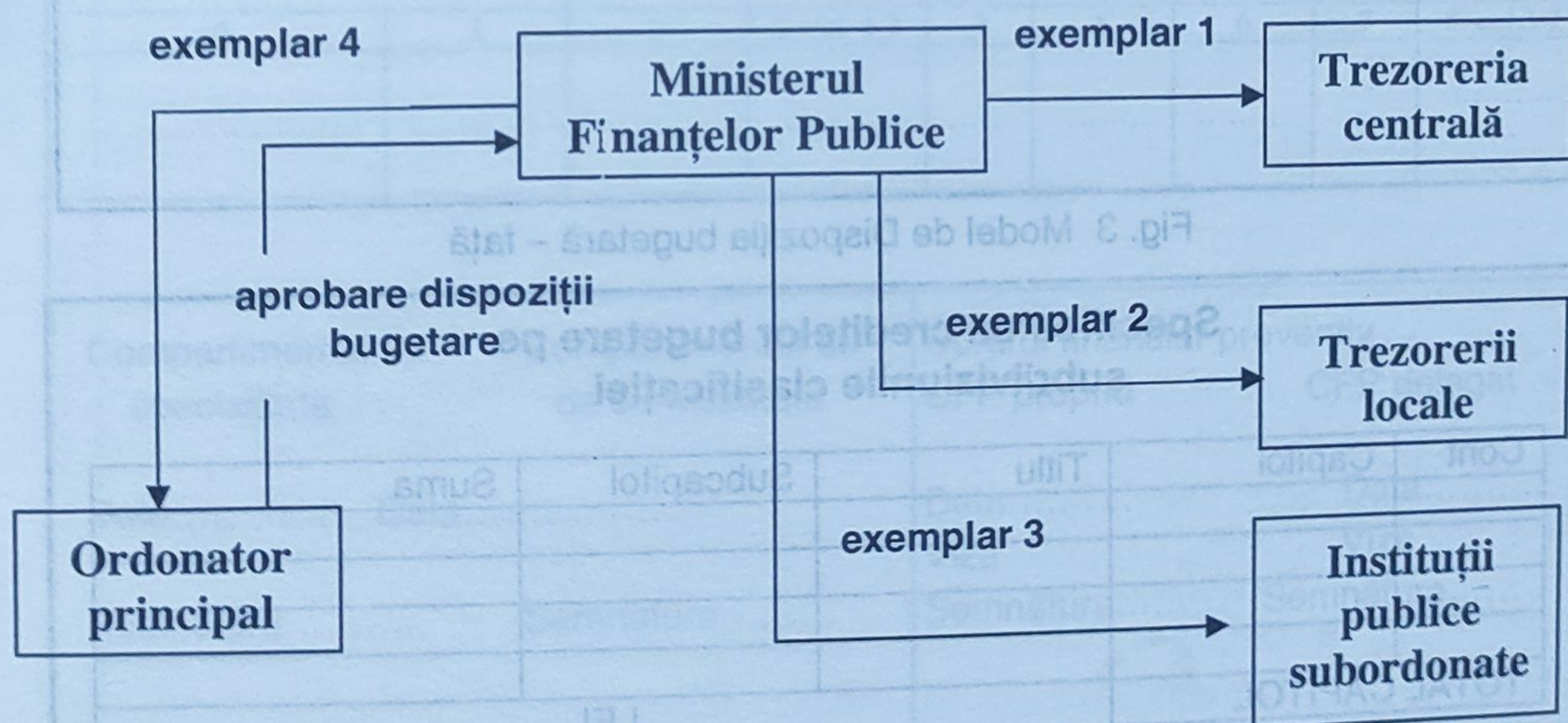


Fig.2 Circuitul dispoziției bugetare de repartizare a creditelor bugetare

Dispoziția bugetară pentru repartizare de credite bugetare se întocmește, așadar de către ordonatorul principal de credite pentru fiecare instituție publică aflată în subordine și al cărei conducător are calitatea de ordonator secundar sau terțiar de credite. Ea cuprinde, pe fața documentului tipizat, ordonatorul

beneficiar al creditelor bugetare, unitatea trezoreriei care plătește și respectiv, cea care încasează în numele beneficiarului, precum și data de la care creditele bugetare vor putea fi utilizate. Pe verso, dispoziția bugetară redă creditele bugetare pe subdiviziunile clasificăției bugetare. Macheta documentului se prezintă în fig.3, fața și respectiv fig. 4 verso-ul.

..... (denumirea ordonatorului emitent)	 (denumirea ordonatorului beneficiar)	
Dispoziție bugetară din.....Nr..... privind repartizarea creditelor TREZORERIE/BANCA PLĂTITOR.....Cod nr..... PLĂTITOR.....Cont nr..... TREZORERIE/BANCA BENEFICIARULUI.....Cod nr..... BENEFICIAR.....Cod nr..... SUMA.....LEI..... (în litere)		
Cu drept de utilizare de la data.....		
Ștampila și semnătura emitent	Trezorerie/Banca plătitorului	Trezorerie/Banca beneficiarului

Fig. 3 Model de Dispoziția bugetară – față

Specificarea creditelor bugetare pe subdiviziunile clasificăției				
Cont	Capitol	Titlu	Subcapitol	Suma
TOTAL CAPITOL			LEI	

Fig.4 Model de Dispoziție bugetară – verso

Creditele bugetare aprobate, deschise/repartizate prin cererea de deschidere de credite însoțită de dispoziția bugetară sunt urmărite, în procesul

execuției bugetare pe cele două categorii de angajamente. Fiecare ordonator face propuneri de angajare a cheltuielilor în limita creditelor aprobate. Aceasta se concretizează într-un document care permite stabilirea creditelor bugetare disponibile sau rămase de angajat. Macheta documentului prin care se determină creditele bugetare posibil de angajat se prezintă în fig. 5.

MINISTERUL (INSTITUȚIA)				Data emiterii.....			
.....				Compartimentul de specialitate.....			
.....				Nr.....			

**PROPUNERE DE ANGAJARE A UNEI
CHELTUIELI**

Scopul:.....

Beneficiar:.....

Calculul disponibilului de credite bugetare:

Subdiviziunea clasificației bugetului aprobat cap....subcap...titlu art....alin...	Credite bugetare aprobrate (cont 8060)	Credite bugetare angajate (cont 8065)	Disponibil de credite ce mai poate fi angajat	Suma angajată			Disponibil de credite rămas de angajat	
				valuta		Curs valutar		
				lei	suma			
0	1	2	3=col. 1-2	4	5	6	7	8=col.3-7
.....								

Compartimentul de specialitate	Compartimentul de de contabilitate	Control financiar preventiv CFP propriu CFP delegat
Data.....	Data.....	Data..... Data.....
Semnătura.....	Semnătura.....	Viza Viza Semnătura..... Semnătura.....

Ordonator de credite:

Data:

Semnătura:

Fig 5 Model de Propunere de angajare a unei cheltuieli

Angajamentul bugetar, fie el individual sau global îmbracă, de asemenea forma unui document precizat în normele metodologice. Întrucât angajamentul se realizează pentru efectuarea unei anumite cheltuieli este necesară precizarea subdiviziunii din clasificarea bugetară, în care se încadrează consumul de resurse respectiv. Modelul de angajament se prezintă în fig 6.

MINISTERUL(INSTITUȚIA) , ...	Data emiterii..... Compartimentul de specialitate..... Nr.....
ANGAJAMENT BUGETAR INDIVIDUAL/GLOBAL	
Beneficiar:.....	
<u>Înregistrare bugetară</u>	<u>Suma</u>
Cap.....subcap.....titlu.....art.....alin.....	
Suma totală	
Tipul angajamentului: individual (global).....	
<u>Spațiu rezervat control financiar preventiv propriu</u>	Data:
- Viză	Semnătura:
- Refuz de viză	
- Înregistrare individuală	Nr.....Data.....
<u>Spațiu rezervat control financiar preventiv delegat</u>	Data:
- Viză	Semnătură:
- Intenția de refuz de viză	
- Refuz de viză	
- Înregistrare individuală	Nr.....Data.....
Ordonator de credite: Data: Semnătura:	

Fig 6 Model de Angajament bugetar individual/global

Confirmarea contraprestației și acordarea vizei "Bun de plată" are la bază un alt document specific sectorului public. Este vorba despre "Ordonanță de plată", în care sunt prezentate informații cu privire la documentele justificative,

angajamentul legal în baza căruia s-a efectuat cheltuiala, modalitatea de plată, moneda de tranzacție, iar dacă avem de-a face cu evenimente evaluate în valute se specifică felul acesteia, suma și cursul de efectuare a tranzacției. Modelul documentului se prezintă în fig. 7.

MINISTERUL(INSTITUȚIA)	Data emiterii..... Compartimentul de specialitate..... Nr.....
ORDONANȚARE DE PLATĂ	
Natura cheltuielii..... Lista documentelor justificative Nr/data angajamentului legal..... Modul de plată(virament/numerar)..... Lei/valuta..... Suma datorată beneficiarului..... Avansuri acordate și reținute beneficiarului..... Suma de plată(lei).....	
Suma de plată(valută) - felul valutei..... - suma în valută..... - cursul valutar..... - suma în lei.....	

Fig. 7 Model de Ordonanțare de plată

Pe linia evidenței analitice, instituțiile publice indiferent de forma de finanțare folosesc “Fișa pentru operațiuni bugetare”, a cărei machetă se prezintă în fig.8. La instituțiile finanțate de la buget fișa se folosește pentru evidența creditelor bugetare aprobate, a plăților nete de casă și a cheltuielilor efective, iar la cele finanțate din venituri proprii pentru evidența prevederilor din bugetul aprobat, a plăților de casă și a cheltuielilor efective făcute pe seama veniturilor proprii.

Fișă pentru operațiuni bugetare												
Capitol.....Subcapitol.....Titlu.....articol.....aliniat...												
Document			Explicații	Deschidere financiară (ct.8067)			Plăți nete (ct.7701)			Cheltuieli efective (ct. cls. 6)		
Fel	Nr.	Data		D	C	Sold	D	C	Sold	D	C	Sold

Fig. 8 Model de Fișă pentru operațiuni bugetare

Pe lângă documentele specifice activității bugetare, instituțiile publice folosesc documentele justificative adecvate fiecărei operațiuni în parte, ca documente primare ce probează legalitatea tranzacției. De asemenea sunt obligatorii registrele contabile și anume:

- ☐ registrul-jurnal folosit pentru înregistrarea cronologică a operațiunilor patrimoniale;
- ☐ registrul-inventar în care se înregistrează toate elementele patrimoniale de activ și pasiv, grupate în funcție de natura lor, conform posturilor din bilanț și inventariate potrivit legii;
- ☐ registrul "Cartea mare" utilizat pentru înregistrarea sistematică și stabilirea elementelor conturilor în vederea înscrierii lor în balanța de verificare.

3.3 Contabilitatea finanțării din sursele bugetului de stat

Instituțiile publice finanțate integral sau în majoritate din sursele bugetului de stat sunt instituții de subordonare centrală și au relații de subordonare între ele. Aceste relații se regăsesc în contabilitate mai ales în etapa deschiderii de finanțare în care au loc repartizări de credite bugetare conform rolului ordonatorilor de credite prezentat în legea finanțelor publice.

3.3.1 Sistemul de conturi

Pentru deschiderea de finanțare bugetară se folosesc conturile în afara bilanțului din grupa 80, cu același nume. Sunt conturi care funcționează în partidă simplă și care evidențiază pe ordonatori și feluri creditele bugetare deschise pe seama surselor bugetului de stat, potrivit cererii de deschidere, respectiv a dispozițiilor bugetare.

La ordonatorii principali de credite, corespunzător rolului lor în activitatea bugetară, funcționează conturile:

- 8060 „Credite bugetare aprobate”;
- 8061 „Credite deschise de repartizat”;
- 8067 „Credite deschise pentru cheltuieli proprii”.

La ordonatorii secundari de credite funcționează conturile 8061 și 8067, iar la cei terțiari, care au doar rolul de a utiliza finanțarea repartizată este funcțional doar contul 8067.

Contul 8060 „Credite bugetare aprobate”, reflectă valoarea creditelor aprobate și înregistrează în debit, la începutul perioadei creditele bugetare alocate conform bugetului, iar pe parcursul perioadei eventualele suplimentări ale creditelor aprobate inițial. În credit, contul înregistrează diminuări sau anulări de credite efectuate pe parcursul perioadei. Soldul este debitor și reprezintă valoarea creditelor aprobate până la sfârșitul perioadei.

Contul 8061 „Credite deschise de repartizat”, funcționează la ordonatorii principali și secundari, care au dreptul de a repartiza credite bugetare. În debitul contului se înregistrează:

- ✓ la ordonatorul principal, creditele deschise spre a fi repartizate ordonatorilor din subordine și creditele retrase de la aceștia pe parcursul exercițiului bugetar;
- ✓ la ordonatorii secundari se înregistrează creditele primite de la ordonatorii principali spre a fi repartizate ordonatorilor terțiari din subordine.

În creditul contului 8061 se înregistrează:

- ✓ la ordonatorii principali, creditele bugetare repartizate ordonatorilor din subordine și respectiv, creditele bugetare de repartizat neutilizate și returnate bugetului statului;
- ✓ la ordonatorii de credite secundari, se înregistrează creditele repartizate ordonatorilor terțiari de credite și respectiv creditele

de repartizat retrase de către ordonatorul principal, în condițiile legii.

Soldul contului este debitor și reflectă valoarea creditelor bugetare de repartizat și nerepartizate.

⁸⁰⁶²
Contul 8067 „Credite bugetare deschise pentru cheltuieli proprii” funcționează la toți ordonatorii de credite în vederea recunoașterii creditelor bugetare alocate pentru efectuarea cheltuielilor proprii fiecărei instituții. Contul se debitează cu creditele bugetare alocate pentru nevi proprii și se creditează cu cele retrase de ordonatorii superiori, în caz de neutilizare, diminuare sau anulare. Soldul contului este debitor și reprezintă valoarea creditelor bugetare pentru cheltuieli proprii de care beneficiază instituția într-o anumită perioadă.

Soldurile conturilor prezentate nu fac obiectul preluării în perioada următoare deoarece ele reflectă situația creditelor bugetare pentru anul curent. Conform legii reportări de credite se fac doar în anumite condiții și doar pentru anumite categorii de tranzacții și finanțări.

Pentru reflectarea finanțării propriu-zise, cu cele două concepte de bază, contabilitatea publică folosește următoarele conturi de bilanț:

- ✓ 770.1 „Finanțare de la bugetul de stat” pentru recunoașterea plăților nete efectuate din sursele bugetului de stat;
- ✓ conturile clasei 6 „Cheltuieli” pentru înregistrarea cheltuielilor efectuate pe seama surselor bugetului statului;
- ✓ 122.1 „Rezultatul exercițiului – bugetul de stat” pentru determinarea excedentului sau deficitului înregistrat în execuția bugetului statului.

Contul 770.1 „Finanțare de la bugetul de stat” este folosit de către toți ordonatorii de subordonare centrală pentru a ține evidența plăților nete de casă efectuate din creditele bugetare deschise sau repartizate pentru realizarea sarcinilor prevăzute în buget. Are funcție contabilă de pasiv. În creditul contului se înregistrează, în cursul exercițiului bugetar, plățile efectuate din aceste surse. Se debitează cu: sumele recuperate din finanțarea anului curent, reconstituiri de plăți eronat efectuate, sume din imputații etc. La sfârșitul exercițiului contul se debitează, pentru închidere, cu totalitatea plăților nete efectuate. Operațiunea are loc prin creditul contului 122.1 „Rezultatul exercițiului – bugetul de stat”.

Soldul creditor, înaintea operațiunii de închidere reprezintă totalul plăților efectuate în cursul anului din sursele bugetului de stat.

Contabilitatea cheltuielilor efective finanțate din bugetul de stat se realizează cu ajutorul conturilor clasei 6, cu precădere a celor din grupele 60 „Cheltuieli privind stocurile”, 61 „Cheltuieli cu lucrări și servicii executate de terți”, 62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”, 63 „Cheltuieli cu impozite, taxe și vărsăminte asimilate”, 64 „Cheltuieli cu personalul”, 65 „Alte cheltuieli operaționale” și 66 „Cheltuieli financiare”. Toate sunt conturi cu funcție contabilă de activ care se debitează cu totalitatea cheltuielilor efectuate și se creditează la sfârșitul perioadei, pentru închidere, prin debitul contului 122.1 „Rezultatul exercițiului – bugetul de stat”.

Contabilitatea analitică a cheltuielilor se realizează pe subdiviziunile clasificăției bugetare. Astfel, structura simbolului contului de cheltuieli va fi următoarea:

- ☐ simbolul contului sintetic din planul de conturi;
- ☐ capitolul;
- ☐ sursa de finanțare:
 - ✓ 01 buget de stat
 - ✓ 02 bugete locale
 - ✓ 03 bugetele instituțiilor publice și activităților autofinanțate
 - ✓ 04 bugetul asiguraților sociale de stat
 - ✓ 06 bugetul fondului asigurărilor de șomaj
 - ✓ 13 bugetul fondului special pentru protejarea asiguraților
 - ✓ 14 credite externe
 - ✓ 16 bugetul fondului asigurărilor sociale de sănătate
 - ✓ 30 asistență financiară externă nerambursabilă;
- ☐ subcapitol;
- ☐ titlu;
- ☐ articol;
- ☐ aliniat.

Anual se stabilește rezultatul patrimonial prin compararea cheltuielilor cu plățile nete de casă. Contabil acest lucru este posibil cu ocazia închiderii conturilor de cheltuieli și respectiv surse (venituri și finanțări) prin contul 122.1 „Rezultatul exercițiului – bugetul de stat”. Acest rezultat include drepturi constatate și obligații neachitate în cursul exercițiului bugetar și poate fi excedent sau deficit patrimonial. Excedentul patrimonial apare atunci când plățile nete sunt mai mari decât cheltuielile efective, caz în care banul public este imobilizat în bunuri achiziționate și neutilizate. Deficitul patrimonial apare în situația inversă, când plățile nete sunt mai mici decât cheltuielile efective,

ceea ce înseamnă că s-au consumat resurse existente din exercițiile trecute, ori s-au creat obligații care nu au fost onorate.

Contul 122.1 „Rezultatul exercițiului – bugetul de stat” este bifuncțional. Înregistrează în debit cheltuielile angajate ale instituției după natura sau destinația lor, iar în credit veniturile constatate ale instituției după natura și sursa lor (aici bugetul de stat). Soldul debitor reprezintă deficit patrimonial, iar soldul creditor este excedent înregistrat în execuția bugetară.

3.3.2 Contabilitatea finanțării instituțiilor de subordonare centrală

Principale operațiuni legate de finanțarea instituțiilor publice au în vedere trei mari categorii de evenimente și anume:

- ☐ deschiderea creditelor bugetare;
- ☐ finanțarea propriu-zisă;
- ☐ închiderea conturilor și stabilirea rezultatului patrimonial.

I. Deschiderea creditelor bugetare are în vedere evidențierea creditelor bugetare aprobate, în baza cererii de deschidere, repartizarea creditelor pe baza dispozițiilor bugetare, precum și operațiuni de suplimentări, anulări, diminuări sau retrageri de credite bugetare.

Exemplu:

Ordonatorul principal A întocmește o cerere de deschidere de finanțare pentru credite bugetare în valoare de 6.000.000 lei¹, din care 5.000.000 lei de repartizat ordonatorilor din subordine și 1.000.000 lei credite pentru cheltuieli proprii. Ordonatorul principal a repartizat integral creditele bugetare de repartizat, unui ordonator secundar B, astfel: credite pentru cheltuieli proprii 2.000.000 lei și 3.000.000 lei de repartizat ordonatorului terțiar C. Ordonatorul secundar repartizează creștele bugetare lui C. La sfârșitul perioadei ordonatorului terțiar i se retrag credite bugetare neutilizate în valoare de 200.000 lei.

1. Înregistrările în contabilitatea ordonatorului principal:

- ☐ aprobarea cererii de deschidere de credite bugetare

Debit	8060	6.000.000 lei
	„Credite bugetare aprobate”	

¹ Toate aplicațiile prezentate în lucrarea de față cuprind exprimări în lei noi (RON)

- ☐ recunoașterea creditelor de repartizat și pentru cheltuieli proprii

Debit	8061	5.000.000 lei
	„Credite deschise de repartizat”	

Debit	~~8067~~ ⁸⁰⁶²	1.000.000 lei
	„Credite deschise pentru cheltuieli proprii”	

- ☐ repartizarea creditelor bugetare către ordonatorul secundar B

Credit	8061	5.000.000 lei
	„Credite deschise de repartizat”	

2. Înregistrările în contabilitatea ordonatorului secundar B

- ☐ primirea creditelor de repartizat și pentru nevoi proprii de la ordonatorul principal A

Debit	8061	3.000.000 lei
	„Credite deschise de repartizat”	

Debit	~~8067~~ ⁸⁰⁶²	2.000.000 lei
	„Credite deschise pentru cheltuieli proprii”	

- ☐ repartizarea creditelor bugetare către ordonatorul terțiar C

Credit	8061	3.000.000 lei
	„Credite deschise de repartizat”	

3. Înregistrări în contabilitatea ordonatorului terțiar C

- ☐ primirea prin repartizare a creditelor bugetare pentru nevoi proprii

Debit	~~8067~~ ⁸⁰⁶²	3.000.000 lei
	„Credite deschise pentru cheltuieli proprii”	

- ☐ la sfârșitul perioadei se retrage finanțarea neutilizată

Credit	~~8067~~ ⁸⁰⁶²	200.000 lei
	„Credite deschise pentru cheltuieli proprii”	

Creditul bugetar ajunge la ordonatorul principal A de unde este returnat bugetului statului. Drumul parcurs este cel invers acordării:

- la ordonatorul secundar, reîntregirea unei părți a creditului de repartizat iar apoi returnarea către ordonatorul principal

Debit	8061	200.000 lei
	„Credite deschise de repartizat”	

și

Credit	8061	200.000 lei
	„Credite deschise de repartizat”	

- la ordonatorul principal au loc aceleași înregistrări ca și la ordonatorul secundar, după care se rectifică valoarea creditelor aprobate cu contravaloarea creditelor retrase

Credit	8060	200.000 lei
	„Credite bugetare aprobate”	

Această corecție are drept scop recunoașterea valorii exacte a creditelor bugetare de care a beneficiat ordonatorul principal și tot sistemul de instituții care se află în subordinea sa.

II. Finanțarea propriu-zisă, denumirea generică pentru execuția bugetară în contabilitate, înseamnă utilizarea creditelor bugetare deschise sau repartizate.

Exemplu:

În baza unei finanțări de 2.000.000lei din sursele bugetului de stat, un ordonator terțiar efectuează următoarele tranzacții:

1. înregistrează drepturile salariale totale în sumă de 200.000 lei cuvenite angajaților săi

200.000 lei	641	=	421	200.000 lei
	„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal – salarii datorate”	

2. pe baza statului de salarii înregistrează rețineri din salarii după cum urmează: impozit pe salarii 32.000lei și contribuții individuale la asigurările sociale 19.000lei, la asigurările sociale de sănătate 13.000lei și la asigurările de șomaj 2.000lei

66.000 lei 421 = 444 32.000 lei

„Personal – salarii datorate”

„Impozit pe venit de natură salarială”

4312 19.000 lei

„Contribuția individuală la asigurările sociale

4314 13.000 lei

„Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate”

4372 2.000 lei

„Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj”

3. se achiziționează de la furnizor, materii prime în valoare de 900.000 lei

900.000 lei 301 = 401 900.000 lei

„Materii prime”

„Furnizori”

4. se achită furnizorul de materii prime din finanțarea de la bugetul statului

900.000 lei 401 = 770.1 900.000 lei

„Furnizori”

„Finanțare de la bugetul de stat”

5. se dau în consum materii prime în valoare de 300.000 lei

300.000 lei 601 = 301 300.000 lei

„Cheltuieli cu materiile prime”

„Materii prime”

6. se înregistrează și achită factura de la S.C. Electrica, în valoare de 500.000 lei

500.000 lei 605 = 770.1 500.000 lei

„Cheltuieli privind energia și apă”

„Finanțare de la bugetul de stat”

7. se înregistrează contribuțiile instituției privind: asigurările sociale 49.000 lei, asigurările sociale de sănătate 14.000 lei, asigurările de șomaj 10.000 lei.

49.000 lei 6451 = 4311 49.000 lei

„Cheltuieli cu contribuția unității la asigurările sociale”

„Contribuția unității la asigurările sociale”

14.000 lei 6453 = 4313 14.000 lei

„Cheltuieli cu contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate”

„Contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate”

10.000lei	6452	=	4371	10.000lei
	„Cheltuieli cu contribuția unității la asigurările de șomaj”		„Contribuția unității la asigurările de șomaj”	

8. se virează bugetelor în drept contribuțiile individuale și ale instituției precum și impozitul pe salarii.:

contribuția la asigurările sociale	=49.000lei +19.000lei= 68.000lei;
contribuția la asigurările de sănătate	= 14.000lei+13.000lei=27.000lei;
contribuția la asigurările de șomaj	=10.000lei+ 2.000lei=12.000lei;
impozit pe salarii	32.000lei
Total de virat	139.000lei

95.000lei	431	=	770.1	139.000lei
	„Contribuția la asigurările sociale de stat și sănătate”		„Finanțare de la bugetul de stat”	
12.000lei	437			
	„Contribuția la asigurările de șomaj”			
32.000lei	444			
	„Impozit pe venit de natură salarială”			

9. se ridică numerar și se achită salariile nete din care rămân neridicate salarii în valoare de 3.000lei. Salariul net se stabilește ca diferență între drepturile salariale totale și reținerile din salarii. Contabil el este reprezentat de soldul creditor al contului 421 „Personal – salarii datorate” și este în valoare de 134.000lei.

- ridicare de numerar de la trezorerie și depunerea în casieria instituției, în vederea achitării restului de plată

134.000lei	581	=	770.1	134.000lei
	„Viramente interne”		„Finanțare de la bugetul de stat”	

și

134.000lei	5311	=	581	134.000lei
	„Casa în lei”		„Viramente interne”	

- achitarea salariilor nete cu recunoașterea salariilor neridicate

134.000lei	421	=	5311	131.000lei
	„Personal – salarii datorate”		„Casa în lei”	
			426	3.000lei
			„Drepturi de personal neridicate”	

- după termenul legal de păstrare a banilor în casierie, aceștia se depun în cont la trezorerie

3.000lei	581	=	5311	3.000lei
	„Viramente interne”		„Casa în lei”	
3.000lei	770.1	=	581	3.000lei
	„Finanțare de la bugetul de stat”		„Viramente interne”	

III. Închiderea conturilor de cheltuieli și finanțări în vederea stabilirii rezultatului exercițiului (patrimonial) se va exemplifica în baza aceluiași exemplu.

1. Închiderea conturilor de cheltuieli prin virarea soldurilor debitoare în contul 122.1 „Rezultatul exercițiului – bugetul de stat”

1.073.000lei	122.1	=	641	200.000lei
	„Rezultatul exercițiului – bugetul de stat”		„Cheltuieli cu salariile personalului”	
			601	300.000lei
			„Cheltuieli cu materiile prime”	
			605	500.000lei
			„Cheltuieli privind energia și apă”	
			6451	49.000lei
			„Cheltuieli cu contribuția unității la asigurările sociale”	
			6453	14.000lei
			„Cheltuieli cu contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate”	
			6452	10.000lei
			„Cheltuieli cu contribuția unității la asigurările de șomaj”	

2. Închiderea contului de finanțare de la bugetul de stat. Situația contului înainte de închidere este următoarea:

770.1 „Finanțare de la bugetul statului”		
3.000		900.000
		500.000
		139.000
		134.000
RD	3.000	RC 1.673.000
		SFC 1.670.000

Soldul final creditor reprezintă plățile nete de casă, totale efectuate din finanțarea de la bugetul de stat. El se virează asupra rezultatului patrimonial și astfel contul 770.1 se închide.

$$1.670.000\text{lei} \quad 770.1 \quad = \quad 122.1 \quad 1.670.000\text{lei}$$

„Finanțare de la bugetul de stat” „Rezultatul exercițiului – bugetul de stat”

După această închidere în contul 122.1 se poate stabili rezultatul execuției bugetului, comparând plățile nete cu cheltuielile efective. Astfel:

122.1 „Rezultatul exercițiului – buget de stat”	
1.073.000	1.670.000
SFC	597.000

Soldul final creditor reprezintă excedent patrimonial care se constituie din creșterea valorii stocului de materii prime, de la 0 la 600.000lei și o datorie neonorată față de angajații care nu și-au ridicat salariile, de 3.000lei. Cele două componente ale rezultatului au naturi contrare, ele se scad rezultând acest excedent de 597.000lei. Precizăm că situația nu este tocmai favorabilă, în condițiile în care instituția funcționează cu finanțare integrală de la stat. Acest excedent reprezintă o imobilizare în stocuri a banului public.

3.4 Contabilitatea finanțării din sursele bugetelor locale

3.4.1 Particularități de finanțare prin bugetele locale

Finanțarea cheltuielilor curente și de capital ale instituțiilor de interes local se asigura astfel:

- ☐ integral din bugetul local, în funcție de subordonare;
- ☐ din venituri proprii și din subvenții acordate de la bugetul local, în funcție de subordonare;
- ☐ integral din venituri proprii

Instituțiile publice, finanțate integral din bugetul local, varsă veniturile realizate la bugetul unității administrativ – teritoriale care le finanțează. Ele mai pot folosi, pentru desfășurarea și lărgirea activității lor, mijloace materiale și bănești primite de la persoane juridice și fizice, sub forma de donații și sponsorizări, cu respectarea dispozițiilor legale. Fondurile acordate de persoanele juridice și fizice în vederea participării împreună cu autoritățile administrației publice locale la finanțarea unor acțiuni de interes public, precum și mijloacele bănești primite în situația instituțiilor și serviciilor publice, finanțate integral de la buget, sunt vărsate direct de la bugetul de local din care

se finanțează acestea. Cu aceste sume se majorează creditele bugetare ale bugetului local, iar fondurile se vor utiliza potrivit destinațiilor stabilite de transmitător.

Veniturile proprii ale bugetelor instituțiilor de interes local, provin din taxe, chirii, manifestări culturale și sportive, concursuri artistice, publicații, prestații editoriale, studii, proiecte, valorificări de produse din activități proprii sau anexe, prestări de servicii și altele.

Soldurile anuale rezultate din execuția bugetelor instituțiilor de interes local, finanțate integral din veniturile proprii, rămân la dispoziția acestora, urmând a fi folosite în anul următor cu aceeași destinație.

Consiliile locale, județene și Consiliul General al Municipiului București, după caz, pot hotărî ca soldurile anuale rezultate din execuția bugetelor instituțiilor subordonate, finanțate integral din venituri proprii, să se preia la bugetul local, după deducerea sumelor încasate anticipat și a obligațiilor de plată.

Bugetele de venituri și cheltuieli pentru activitățile finanțate integral din venituri proprii se întocmesc o dată cu bugetul instituției sau serviciului public de interes local de care aparțin și se aprobă o dată cu bugetul acestora.

Veniturile și cheltuielile activităților finanțate integral din venituri proprii se grupează pe baza clasificăției indicatorilor privind finanțele publice, aprobată de Ministerul Finanțelor Publice.

În situația nerealizării veniturilor prevăzute în bugetele activităților finanțate integral din veniturile proprii, cheltuielile vor fi efectuate în limita veniturilor realizate.

Soldurile anuale, rezultate din execuția bugetelor de venituri și cheltuieli ale activităților finanțate integral din venituri proprii, se reportează în anul următor cu aceeași destinație sau se preiau ca venit la bugetul local.

Consiliile locale, județene și Consiliul General al Municipiului București, după caz, pot aproba contractarea de împrumuturi interne sau externe, pe termen mediu și lung, pentru realizarea de investiții publice de interes local, precum și pentru refinanțarea datoriei publice locale.

Datoria publică locală reprezintă o obligație generală care trebuie rambursată, conform acordurilor încheiate, din resursele aflate la dispoziția unității administrativ-teritoriale, cu excepția transferurilor de la bugetul de stat cu destinație specială.

Instrumentele datoriei publice locale sunt, în principal, următoarele:

- ☐ titluri de valoare;
- ☐ împrumuturi de la băncile comerciale sau de la alte instituții de credit.

Emiterea și lansarea de titluri de valoare se pot face direct de către autoritățile administrației publice locale sau prin intermediul unor agenții sau al altor instituții specializate.

Ratele scadente aferente împrumuturilor contractate, dobânzile și comisioanele datorate de unitățile administrativ-teritoriale se prevăd în bugetul local. Împrumuturile contractate de unitățile administrativ-teritoriale pot fi garantate de către autoritatea administrației publice locale prin orice sursă de venituri.

Datoria publică locală nu reprezintă obligația sau răspunderea Guvernului. Aceasta va fi rambursată exclusiv din veniturile prin care s-a garantat împrumutul respectiv de către autoritățile administrației publice locale.

Autorităților administrației publice locale li se interzice accesul la orice fel de împrumut, dacă totalul datoriilor anuale reprezentând ratele scadente la împrumuturile contractate, dobânzile și comisioanele aferente acestora, inclusiv ale împrumutului care urmează să fie angajat în anul respectiv, depășește limita de 20% din totalul veniturilor curente ale bugetelor locale.

Valoarea totală a împrumutului care poate fi angajat de autoritățile administrației publice locale este supusă următoarelor limite:

- ☐ nu va depăși 5% din totalul veniturilor estimate a fi încasate pe durata anului fiscal în care se face împrumutul;
- ☐ autoritățile administrației publice locale nu pot angaja împrumuturi mai mari decât fondurile pe care le pot rambursa pe durata aceluiași an fiscal.

Ca și în cazul finanțării din bugetul de stat, finanțarea din sursele bugetelor locale parcurge cele două etape. O altă similitudine constă în aceea că deschiderea de finanțare afectează de asemenea conturi în afara bilanțului, procedura de deschidere a finanțării respectând documentația prezentată la începutul acestui capitol. Aici apare însă și deosebirea majoră cu implicații directe în contabilitatea instituțiilor de subordonare locală și anume: între ordonatorii de credite de la nivelurile unităților administrativ – teritoriale nu există relațiile de subordonare identificate la nivel central. Conform legii finanțelor publice locale instituțiile de instituțiile publice de interes local funcționează cu deplină autonomie. Din acest motiv, ordonatorii finanțați din bugetele locale nu desfășoară lanțul de relații cu ordonatorii de rang superior,

ei fiind direct răspunzători de elaborarea bugetului, solicitarea creditelor și execuția bugetelor.

3.4.2 Sistemul de conturi

În condițiile autonomiei la nivel local, contabilitatea publică realizează o diferențiere a creditelor bugetare în funcție de perioada de timp pentru care sunt aprobate, respectiv deschise. Astfel, la nivelul fiecărui ordonator de „subordonare” locală se evidențiază credite aprobate, conform bugetului, utilizând **contul 8060 „Credite bugetare aprobate”**. În acest cont se înregistrează creditele bugetare solicitate și aprobate pentru tot exercițiul bugetar.

Deschiderea de finanțare se realizează pe trimestre cu ajutorul contului **8068 „Credite repartizate din bugetul local”**, care se debitează, la începutul trimestrului cu creditele bugetare alocate pe baza repartizării pe trimestre a creditelor, precum și cu suplimentările din cursul trimestrului. Contul se debitează cu diminuările sau anulările de credite bugetare efectuate în cursul trimestrului. Soldul debitor reprezintă credite repartizate din bugetele locale până la sfârșitul perioadei.

Toți ordonatorii de la nivel local evidențiază credite bugetare pentru nevoi proprii, conform bugetului aprobat. Acest lucru se realizează cu ajutorul contului **8069 „Credite repartizate din bugetul local pentru cheltuieli proprii”**. Acest cont funcționează la toți ordonatorii finanțați din bugete locale și înregistrează creditele deschise pe trimestre cu destinația cheltuieli proprii.

Ca și în cazul deschiderii de finanțare din sursele bugetului de stat, conturile specifice deschiderii finanțării pe seama resurselor bugetelor locale înregistrează solduri care nu se preiau la începutul exercițiului următor.

În ceea ce privește finanțarea propriu-zisă remarcăm concordanța politicilor contabile aplicabile. Astfel, regulile și procedurile prezentate la finanțarea din sursele bugetului de stat se reiterează în cazul instituțiilor de interes local. Cum însă sursa de finanțare este diferită, conturile de plăți nete, cheltuieli efective și rezultat patrimonial primesc, ca ultimă cifră în simbol, cifra 2 care desemnează ca sursă de finanțare bugetul local. Așadar, conturile utilizate pentru finanțarea propriu-zisă din sursele bugetelor locale sunt următoarele:

- 770.2 „Finanțare de la bugetele locale” utilizat pentru evidențierea plăților nete, după aceleași reguli ca și în cazul finanțării din bugetul de stat;
- conturi din clasa 6 „Cheltuieli” pentru înregistrarea după natură a cheltuielilor efective;

- 122.2 „Rezultatul exercițiului – bugetul local” pentru stabilirea rezultatului execuției bugetului local respectiv.

3.4.3 Contabilitatea finanțării instituțiilor publice de interes local

Neavând legături ierarhice, ordonatorii de interes local înregistrează deschiderea de finanțare în condiții de autonomie deplină. Menționăm că pe linia unor proiecte sau acțiuni comune au loc transferuri de fonduri între ordonatorii de credite de la acest nivel. Acest lucru se demonstrează cu ajutorul exemplului următor.

Exemplu:

Primăria generală a capitalei beneficiază de o finanțare în baza bugetului propriu de 2.000.000lei pentru exercițiul bugetar N. Pentru trimestrul I se repartizează din bugetul primăriei, conform repartizării pe trimestre a cheltuielilor acesteia suma de 500.000lei din care 490.000lei sunt credite bugetare pentru cheltuieli proprii și 10.000lei se repartizează primăriei sectorului 1 în vederea modernizării parcului Herăstrău.

1 Înregistrările în contabilitatea primăriei generale:

- aprobarea finanțării pentru exercițiul bugetar N

Debit	8060	2.000.000lei
	„Credite bugetare aprobate”	

- repartizarea creditelor bugetare aferente trimestrului I din creditele aprobate exercițiului N, cu recunoașterea creditelor pentru cheltuieli proprii

Debit	8068	500.000lei
	„Credite repartizate din bugetul local”	

Debit	8069	490.000lei
	„Credite repartizate din bugetul local pentru cheltuieli proprii”	

- repartizarea creditelor pentru modernizarea parcului

Credit	8068	10.000lei
	„Credite repartizate din bugetul local”	

2. Înregistrarea creditului bugetar de 10.000lei la primăria sector 1

Debit	8069	10.000lei
	„Credite repartizate din bugetul local pentru cheltuieli proprii”	

Pentru finanțarea propriu-zisă abordarea contabilă este similară celei de la finanțarea din sursele bugetului de stat, cu respectarea cifrei 2 în simbolul conturilor de plăți nete, cheltuieli efective și rezultat, care semnifică drept sursă de finanțare bugetul local.

3.5 Contabilitatea finanțării din sursele bugetelor fondurilor speciale și din fonduri cu destinație specială

3.5.1 Contabilitatea finanțării din fonduri speciale

Bugetele fondurilor speciale se elaborează și aprobă separat de bugetul statului și bugetul asigurărilor sociale de stat. Conform legii finanțelor publice se elaborează bugete pentru fondul de asigurări sociale de sănătate și pentru fondul asigurărilor de șomaj. În afara acestora, în funcție de prioritățile și sarcinile statului dintr-o anumită perioadă se pot crea noi fonduri speciale a căror viabilitate să corespundă perioadei și obiectivelor. Bugetele fondurilor speciale se aprobă ca anexă la legea bugetului de stat. Proiectele acestor bugete se elaborează de către Ministerul Finanțelor Publice pe baza propunerilor ordonatorilor principali de credite responsabili cu gestionarea bugetelor respective.

Potrivit proiectului de norme metodologice pe care lucrarea de față l-a luat în discuție, contabilitatea finanțării din fonduri speciale, finanțare cu caracter de complementaritate, funcționează după regulile cunoscute, de recunoaștere a unor venituri în baza cărora se constituie, respectiv alimentează un cont de disponibil.

Sistemul de conturi specific finanțării din fonduri speciale, potrivit acestor norme cuprinde:

- conturile de venituri din fonduri speciale și anume: 731 „Veniturile fondului asigurărilor sociale de sănătate”, 732 „Veniturile fondului special pentru protejarea asiguraților” și 734 „Veniturile bugetului asigurărilor de șomaj”. Sunt conturi cu funcții contabile de pasiv, care se creditează cu ocazia recunoașterii veniturilor și se debitează, la sfârșitul exercițiului, pentru închidere;
- conturile de disponibilități create pe seama acestor venituri sunt: 571 „Disponibil din fondul de asigurări de sănătate”, 572 „Disponibil din fondul special pentru protejarea asiguraților” și 574 „Disponibil din veniturile bugetului asigurărilor de șomaj”. Toate sunt conturi de activ, care se debitează cu ocazia constituirii și alimentării disponibilităților și

se creditează cu plățile nete de casă efectuate din sursele fondurilor speciale. Soldurile sunt debitoare și reprezintă disponibilități neconsumate din sursele fondurilor speciale;

- conturile de cheltuieli recunosc și în acest caz consumurile finanțate din aceste surse;
- contul 122 „Rezultatul exercițiului” în care se stabilește excedentul sau deficitul din execuția bugetelor fondurilor speciale.

Exemplu:

O instituție publică primește o finanțare de 100.000lei din fondul asigurărilor sociale de sănătate. În baza acestei finanțări cumpără de la furnizori materiale sanitare în valoare de 100.000lei, achită furnizorul și dă în consum materiale în valoare de 98.000lei:

1. primirea finanțării

100.000lei	571	=	731	100.000lei
	„Disponibil din fondul asigurărilor sociale de sănătate”		„Veniturile fondului asigurărilor sociale de sănătate”	

2. achiziția de materiale sanitare

100.000lei	3029	=	401	100.000lei
	„Medicamente și materiale sanitare”		„Furnizori”	

3. achitarea furnizorului din sursele fondului special

100.000lei	401	=	571	100.000lei
	„Furnizori”		„Disponibil din fondul asigurărilor sociale de sănătate”	

4. darea în consum a materialelor sanitare

98.000lei	6029	=	3029	98.000lei
	„Cheltuieli cu medicamente și materiale sanitare”		„Medicamente și materiale sanitare”	

5. închiderea contului de cheltuieli

98.000lei	121.05 122.16	=	6029	98.000lei
	„Rezultatul exercițiului – bugetul fondului asigurărilor sociale de sănătate”		„Cheltuieli cu medicamente și materiale sanitare”	

6. închiderea contului de venituri

100.000lei	~~731~~ 731	=	~~122.16~~ 121.05	100.000lei
	„Veniturile fondului asigurărilor sociale de sănătate”		„Rezultatul exercițiului – bugetul fondului asigurărilor sociale de sănătate”	

7. rezultatul patrimonial obținut în execuția bugetului fondului special reprezintă excedent de 2.000lei, corespunzător valorii stocului de materiale sanitare.

$$121.05 - 117.05 = 2000 \text{ lei}$$

Având în vedere că și fondurile speciale sunt bani publici gestionați prin sistemul unitar de bugete, considerăm oportună procedura contabilă de finanțare folosită și exemplificată în cazul finanțării din sursele bugetului statului. În aceste condiții la contul 770 „Finanțare de la buget” se vor crea analitice distincte pentru fiecare fond special în parte, urmând ca plățile nete să se facă din contul de finanțare și nu printr-un cont de disponibil.

3.5.2 Contabilitatea finanțării din fonduri cu destinație specială

Indiferent de subordonare, instituțiile publice pot să beneficieze de sume primite sub formă de donații, sponsorizări sau granturi. Toate acestea au la bază contracte sau convenții prin care donatorul stabilește suma și destinația finanțării avansate. Așadar, acest gen de finanțare nu are ca obiect banul public ci surse din țară sau străinătate primite din sectorul public sau privat datorită interesului în activitatea susținută financiar.

Contabilitatea finanțării din fonduri cu destinație specială respectă procedura exemplificată la finanțarea din fonduri speciale, dar utilizează conturi specifice sursei:

- ☐ ~~735~~ „Veniturile fondurilor cu destinație specială”;
- ☐ 550 „Disponibil din fonduri cu destinație specială”
- ☐ conturile de cheltuieli după natură; — ~~122.30~~ Casa 6
- ☐ ~~122.30~~ „Rezultatul exercițiului – asistență financiară nerambursabilă”

121.08

3.6 Contabilitatea autofinanțării sau a finanțării din venituri proprii

Autofinanțarea poate fi unica formă de susținere financiară a unei instituții, după cum se poate constitui și ca formă complementară de finanțare. Oricare ar fi situația de fapt, veniturile proprii se obțin din activitățile specifice instituției în cauză și sunt destinate în totalitate desfășurării activității sale.

Pe seama veniturilor proprii se constituie un disponibil distinct în care sunt recunoscute în casările și plățile efectuate, având la bază aceleași subdiviziuni ale clasificăției bugetare. Contul de disponibil este 560 „Disponibil din venituri proprii”, cont de activ, în debitul căruia se înregistrează încasările din activitatea proprie, iar în credit plățile efectuate pe seama veniturilor proprii. Soldul contului este debitor și reprezintă disponibilități existente în cont.

Pentru determinarea rezultatului exercițiului în condițiile autofinanțării se utilizează contul ~~122.3~~ ^{121.18} „Rezultatul exercițiului – venituri proprii”, respectând aceeași procedură.

Exemplu:

O instituție din domeniul sănătății, care funcționează în regim de autofinanțare încasează în numerar, pe bază de chitanțe, taxe de consultații, analize și spitalizări în sumă de 15.000lei. Pe seama lor se constituie disponibilul în baza căruia se realizează o serie de tranzacții.

1. Încasarea veniturilor din activitatea proprie

15.000lei	5311	=	704	15.000lei
	„Casa în lei”		„Venituri din lucrări executate și servicii prestate”	

□ constituirea disponibilului

15.000lei	581	=	5311	15.000lei
	„Viramente interne”		„Casa în lei”	
15.000lei	560	=	581	15.000lei
	„Disponibil din venituri proprii”		„Viramente interne”	

2. Tranzacțiile perioadei efectuate în baza veniturilor proprii:

□ se procură medicamente în valoare de 3.000lei

3.000lei	3029	=	401	3.000lei
	„Medicamente și materiale sanitare”		„Furnizori”	

□ se achită furnizorul

3.000lei	401	=	560	3.000lei
	„Furnizori”		„Disponibil din venituri proprii”	

□ se cumpără cu numerar hrană pentru bolnavii spitalizați, în valoare de 500lei și se dă în consum integral:

a) ridicare de numerar din disponibil și depunere în casierie

500lei	581	=	560	500lei
	„Viramente interne”		„Disponibil din venituri proprii”	
500lei	5311	=	581	500lei
	„Casa în lei”		„Viramente interne”	

b) cumpărare hrană cu numerar

500lei	3027	=	5311	500lei
	„Hrană”		„Casa în lei”	

c) darea în consum a hranei

500lei	6027	=	3027	500lei
	„Cheltuieli privind hrană”		„Hrană”	

□ se dau în consum integral medicamentele cumpărate

3.000lei	6029	=	3029	3.000lei
	„Cheltuieli privind medicamentele și materialele sanitare”		„Medicamente și materiale sanitare”	

□ se înregistrează salarii brute în valoare de 10.000lei

10.000lei	641	=	421	10.000lei
	„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal – salarii datorate”	

- se înregistrează rețineri din salarii: contribuții individuale la asigurări sociale 950lei, sănătate 650lei, șomaj 100lei și impozit pe salarii 1.600lei

3.300lei	421	=	4312	950lei
	„Personal – salarii datorate”		„Contribuția individuală de asigurări sociale”	
			4314	650lei
			„Contribuția angajaților la asigurările sociale de sănătate”	
			4372	100lei
			„Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj”	
			444	1.600lei
			„Impozit pe venit de natură salarială”	

- se ridică numerar și se achită salariile nete care sunt în valoare de 6.700lei:

a) ridicare numerar din disponibil

6.700lei	581	=	560	6.700lei
	„Viramente interne”		„Disponibil din venituri proprii”	

b) depunerea în casierie

6.700lei	5311	=	581	6.700lei
	„Casa în lei”		„Viramente interne”	

c) achitarea restului de plată

6.700lei	421	=	5311	6.700lei
	„Personal – salarii datorate”		„Casa în lei”	

2. Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri și stabilirea rezultatului patrimonial.

- închidere conturi de cheltuieli

13.500lei	122.3	=	6027	500lei
	„Rezultatul exercițiului – venituri proprii”		„Cheltuieli privind hrană”	
			641	10.000lei
			„Cheltuieli cu salariile personalului”	
			6029	3.000lei
			„Cheltuieli privind medicamente și materiale sanitare”	

□ închiderea contului de venituri

15.000lei	704	=	122.3	15.000lei
	„Venituri din lucrări executate și servicii prestate”		„Rezultatul exercițiului – venituri proprii”	

□ rezultatul exercițiului reprezintă excedent de 1.500lei. Disponibilul din cont este de:

56() „Disponibil din venituri proprii”	
15.000	3.000
	500
	6.700
SFD 4.800	

Modalitățile de finanțare prezentate sunt completate de contribuții ale Comunității Economice Europene, precum și de împrumuturi externe ori alte surse. Ele nu fac parte din categoria finanțării bugetare, sursele în baza cărora se acordă nefiind fonduri publice.

Capitolul 4

**CONTABILITATEA ACTIVELOR
IMOBILIZATE***Noua contabilitate publică*

4.1 Delimitări privind activele imobilizate

Activele imobilizate sunt bunuri și valori destinate să deservească o perioadă îndelungată instituțiile publice, ele neconsumându-se după prima utilizare, ci în timp ca urmare a folosirii repetitive. Acestea includ: imobilizări necorporale, imobilizări corporale și imobilizări financiare.

Imobilizările necorporale sunt active identificabile, fără suport material, de natura cheltuielilor de dezvoltare, construcțiilor, brevetelor, licențelor, mărcilor, alte valori etc.

Cheltuielile de dezvoltare sunt cheltuielile efectuate în vederea aplicării rezultatelor cercetării și a altor cunoștințe, în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizări.

Concesiuni, brevete, licențe, mărci, drepturi și alte valori asimilate achiziționate sau dobândite pe alte căi sunt înregistrate la costul de achiziție sau la costul de producție, după caz.

Alte imobilizări necorporale vizează programele informatice create de instituții sau achiziționate de la terți, pentru unitățile proprii de utilizare, precum și alte imobilizări necorporale.

Imobilizările necorporale în curs reprezintă imobilizările necorporale neterminate până la sfârșitul perioadei, evidențiate la costul de producție, respectiv costul de achiziție.

Imobilizările corporale sunt active:

- ☐ deținute de o instituție publică pentru a fi utilizate în producția proprie de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;
- ☐ sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de 1 an;
- ☐ au o valoare superioară limitei prevăzute în reglementările legale în vigoare, respectiv 1.500 lei grei.

Imobilizările corporale cuprind: terenuri, construcții, instalații tehnice și mașini, utilaje și mobilier, tehnică de luptă, armament, mijloace de instrucție și antrenament, alte mijloace cu specific militar neregăsite în subgrupele anterioare, avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție.

În categoria terenurilor sunt incluse atât terenurile evidențiate pe categorii: terenuri agricole, silvice, teren fără construcții, terenuri cu zăcăminte, teren cu construcții, cât și lacuri, bălți și iazuri care nu sunt rezultatul unei investiții etc.

Specific instituțiilor publice este asimilarea în categoria activelor fixe și a:

- a. valorilor de muzeu, obiecte de artă și expoziție;
- b. cărțile din biblioteci (bunurile culturale de patrimoniu constituite în colecții speciale sau în depozite legale, potrivit art. 40 din Legea 334/2002 privind bibliotecile);
- c. animale și păsări pentru reproducere, respectiv cai de reproducere și de muncă, măgari și catări, boi și bivoli de muncă, vaci de lapte și tauri pentru reproducere, oi și păsări pentru reproducere, câini de pază și vânătoare;
- d. plantațiile de arbori și arbuști, potrivit HG 964/1998 pentru aprobarea, clasificarea și durata normată de funcționare a mijloacelor fixe;
- e. investițiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie;
- f. capacități puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare;
- g. investițiile efectuate la imobilizările corporale în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a imobilizării.

Nu sunt considerate imobilizări corporale:

- a. motoarele, aparatele și alte subansambluri, în scopul înlocuirii componentelor uzate cu ocazia reparațiilor de orice fel, care nu modifică parametrii inițiali ai mijlocului fix;
- b. sculele, instrumentele și dispozitivele speciale ce se folosesc fie la fabricarea anumitor produse de serie, fie la executarea anumitor comenzi, indiferent de valoare și de durata lor de funcționare normală;
- c. construcțiile și instalațiile provizorii;
- d. animalele care nu au îndeplinit condițiile pentru a fi trecute la animale adulte;
- e. pădurile;
- f. prototipurile, atât timp cât servesc ca model la executarea producției de serie, sau sunt supuse încercărilor în vechea omologare la producător;
- g. echipamentele, uniforme de serviciu și de oraș pentru elevii și militarii în termen, echipamente și materiale sportive;
- h. munițiile de orice fel (bombe, rachete, torpile etc.);

- i. echipamente de protecție și de lucru, îmbrăcăminte specială, accesoriile de pat indiferent de valoarea și durata lor de utilizare.

Imobilizările financiare cuprind titlurile de participare și creanțele imobilizate.

Titlurile de participare reprezintă drepturi sub formă de acțiuni deținute de o instituție publică în capitalul unei societăți comerciale.

Creanțele imobilizate cuprind împrumuturile acordate pe termen lung pe bază de contract pentru care instituția percepe dobânzi, cât și alte creanțe imobilizate de tipul garanțiilor, depozitelor și cauțiunilor depuse la terți.

Activitatea specifică instituțiilor publice, (majoritatea imobilizărilor au caracter neproductiv), a făcut ca până la 1.01.2004, aceasta să nu calculeze și contabilizeze amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale și corporale. OMFP 1487/2003 privind aprobarea Normelor metodologice privind reevaluarea și amortizarea activelor fixe aflate în patrimoniul instituțiilor publice și al persoanelor juridice fără scop patrimonial a instituit obligativitatea calculării amortizării pentru activele fixe care fac parte din patrimoniul privat al statului, în continuare cele aparținând patrimoniului public, nefiind supuse amortizării. Plecând de la aceste considerente, tratamentul contabil aplicabil imobilizărilor necorporale și corporale trebuie încadrat în funcție de categoria din care acestea fac parte în: patrimoniul public sau patrimoniul privat al statului.

4.2 Evaluarea activelor imobilizate

În raport de momentul în care se realizează, evaluarea elementelor în situațiile financiare poate fi:

1. Evaluare la intrare: se utilizează la înregistrarea operațiilor economice care generează mișcări de natura intrărilor. În funcție de calea de intrare, bunurile sunt evaluate la cost de achiziție, cost de producție și valoarea justă.

Costul de achiziție utilizat pentru imobilizările procurate cu titlu oneros, cuprinde prețul de cumpărare, taxele nedeductibile, cheltuieli de transport-aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilizare sau intrarea în gestiune a bunului respectiv mai puțin reducerile comerciale și alte elemente similare acordate de furnizor.

Costul de producție, utilizat pentru imobilizările produse în instituție, cuprinde costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumabile, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota de cheltuieli indirecte de producție, alocate rațional ca fiind legate de fabricația acestora. Pierderile de materiale, manoperă și alte costuri înregistrate peste limitele normal admise,

cheltuielile cu depozitarea, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare procesului de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație, cheltuielile de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final, precum și cheltuielile de desfacere, sunt costuri care nu trebuie incluse în costul de producție fiind recunoscute direct, drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit. Dacă un element necorporal a fost raportat anterior drept cheltuială, el nu mai poate fi recunoscut ca parte din costul unui activ necorporal.

Valoarea justă utilizată pentru imobilizările obținute cu titlu gratuit reprezintă suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bună voie între două părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții, cu prețul determinat obiectiv.

După recunoașterea lor, imobilizările necorporale și corporale necesită cheltuieli ulterioare recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, dacă acestea asigură utilizarea continuă și normală. În schimb, în cazul în care cheltuielile conduc la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, respectiv creșterea performanțelor sau a duratei de funcționare, acestea trebuie recunoscute drept parte componentă a activului.

2. Evaluare cu ocazia inventarierii generale a patrimoniului, se efectuează la închiderea exercițiului bugetar, ocazie cu care fiecărei imobilizări i se atribuie o valoare de inventar stabilită în funcție de utilitatea, starea bunului și prețul pieței.

3. Evaluare la închiderea exercițiului se realizează în scopul întocmirii situațiilor financiare anuale. Astfel, imobilizările se evaluează și se reflectă la:

- ☐ valoarea de intrare - imobilizările corporale ce aparțin domeniului public al statului;
- ☐ valoarea contabilă - imobilizările necorporale și corporale ce aparțin domeniului privat al statului precum și imobilizările financiare puse de acord cu rezultatele inventarierii.

4. Evaluarea la ieșire este utilizată la înregistrarea curentă a operațiilor care generează mișcări de natură ieșirilor. De regulă, activele imobilizate sunt evaluate la ieșire la valoarea lor contabilă.

4.3 Contabilitatea imobilizărilor

4.3.1 Sistemul de conturi

Evidența, existența și mișcarea activelor imobilizate se realizează prin clasa 2 a Planului de conturi numită *Conturi de active imobilizate*. Acestea sunt conturi bilanțiere, în principiu, cu funcție contabilă de *activ*. *Soldul lor debitor* este preluat în activul bilanțier după deducerea, dacă este cazul, a amortizărilor și provizioanelor pentru deprecieri.

Se *debitează* cu valoarea intrărilor prin achiziție, producție sau donație de bunuri imobile și cu valoarea titlurilor investite în capitalul unor societăți comerciale, depozite, cauțiuni vărsate și alte creanțe imobilizate. Se *creditează* cu valoarea ieșirilor de imobilizări prin scoaterea din folosință sau prin cedare în cazul altor imobilizări. *Soldul final debitor* evidențiază activele imobilizate aflate în inventarul instituției.

Excepție de la regulile de funcționare prezentate mai sus fac *conturile de finanțare a investițiilor*, utilizate în cazul patrimoniului public al statului cât și conturile de amortizări și provizioane. Conturile 113 „*Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului*” și 115 „*Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ teritoriale*” au funcție contabilă de pasiv înregistrând în credit valoarea de intrare în patrimoniul public al statului, sau al unității administrativ-teritoriale, a activelor imobilizate, iar în debit valoarea celor ieșite. Soldul creditor evidențiază patrimoniul public aflat în folosința instituției. Conturile de *amortizări și provizioane* se creditează cu deprecierile calculate și se debitează cu reluările de deprecieri, respectiv ieșirile de active imobilizate. Soldul creditor exprimă deprecierea calculată pentru imobilizările deținute de instituție.

4.3.2 Documente financiar-contabile

Evidența operativă impune consemnarea tuturor operațiilor privind mișcarea imobilizărilor în documente specifice. Astfel, intrarea de imobilizări care nu necesită montaj și probe tehnologice este consemnată în *Procesul-verbal de recepție*, document însoțit de factură, avizul de însoțire și contractul de vânzare-cumpărare, contractul de sponsorizare, proiecte și devize de lucrări, în funcție de modalitatea de intrare a imobilizărilor. Dacă imobilizarea presupune montaj, se întocmește *Proces-verbal de recepție provizorie*. Intrarea imobilizărilor prin concesiune, locații de gestiune, închiriere este reflectată în *Procesul verbal de predare-primire*, document ce are la bază contractul de concesiune sau locație de gestiune.

Transferurile fără plată, de la o instituție publică la alta, se face pe bază de *Proces-verbal de predare-primire*, aprobat de Ordonatorul principal de credite al instituției care a solicitat să îi fie transferat bunul respectiv, precum și de Ordonatorul de credite al instituției care îl are în administrare.

Ieșirea imobilizărilor prin casare (demonțare) se consemnează în *Procesul-verbal de scoatere din funcțiune*, elaborat de comisia de casare.

Contabilitatea analitică a imobilizărilor corporale este organizată pe locuri de folosință, pe categorii de imobilizări și pe obiecte de evidență, folosind drept documente *Registrul numerelor de inventar și fișa mijlocului fix*.

4.3.3 Contabilitatea operațiilor privind imobilizările corporale

Principalele operațiuni privind imobilizările corporale la o instituție publică vizează intrarea imobilizărilor, cheltuielile ulterioare, reevaluarea acestora, amortizarea imobilizărilor din patrimoniul privat al statului și ieșirea acestora.

4.3.3.1 Contabilitatea intrărilor de imobilizări corporale

Imobilizările corporale pot intra în instituții prin achiziționarea de la furnizorii interni și externi, prin transfer, prin producție proprie, donații sau închiriere, valoarea de intrare fiind determinată având în vedere una din bazele de evaluare prezentate anterior.

Indiferent de modalitatea de intrare, contabilitatea trebuie să țină seama de apartenența imobilizării. Dacă aceasta face parte din patrimoniul privat intrarea este asemănătoare metodologiei aplicate de societățile comerciale, în schimb dacă aparțin patrimoniului public intrarea trebuie evidențiată printr-o sursă de finanțare.

Intrarea prin achiziție de la furnizori.

Dacă bunul aparține patrimoniului public, contabilizarea operației va genera o dublă înregistrare, respectiv luarea în evidență a bunului și contabilizarea facturii de achiziție.

Exemple:

1. Muzeul de Artă, cumpără un tablou, obiect de patrimoniu în valoare de 10.000 lei de la un colecționar privat. Tabloul urmează a face parte din patrimoniul public al statului.

□ intrarea în gestiunea instituției a tabloului:

10.000 lei	214	=	101 ~~113~~	10000 lei
	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale		Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului	

□ înregistrarea cumpărării pe bază de factură, chitanță:

10.000 lei	~~6824~~ 682	=	404	10.000 lei
	Cheltuieli cu mobilierul, aparatura birotică, echipamentele de protecție a valorilor umane și materiale și alte imobilizări corporale		Furnizori de imobilizări	

2. Spitalul „X” achiziționează un aparat medical în următoarele condiții: preț de achiziție 10.000 lei, cheltuieli de transport înscrise în factură 100 lei, TVA 19%. Punerea în funcțiune a aparatului necesită cheltuieli de montaj efectuate de către o firmă specializată, în valoare de 500 lei, TVA 19%.

NOTĂ: instituțiile bugetare nu contabilizează TVA, aceasta fiind un element de cost. Prin urmare, costul de achiziție va cuprinde:

✓ preț de cumpărare	10.000 lei
✓ cheltuieli de transport	100 lei
✓ TVA aferentă facturii de achiziție (10.000 + 100) x 19%	1.919 lei
✓ cheltuieli de montaj	500 lei
✓ TVA aferentă facturii de montaj 500 x 19%	<u>95 lei</u>
✓ Total cost de achiziție	12.614 lei

□ Se înregistrează factura de achiziție:

12.019 lei	231	=	404	12.019 lei
	Imobilizări corporale în curs		Furnizori de imobilizări	

□ Se înregistrează factura de montaj:

595 lei	231	=	404	595 lei
	Imobilizări corporale în curs		Furnizori de imobilizări	

- Se pune în funcțiune aparatul medical:

12.614 lei	213	=	231	12.614 lei
	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații		Imobilizări corporale în curs	

Intrarea prin construire în antrepriză.

Lucrările de investiții complexe realizate de unități de construcții-montaj în calitate de antreprenor general, necesită un timp relativ îndelungat de realizare, pe parcursul căruia au loc decontări periodice, plăți de avansuri, pe bază de devize parțiale. La finalizarea și recepționarea obiectivului de investiții are loc decontarea finală.

Exemplu:

Liceul „X” construiește în antrepriză o sală de sport. Pentru lucrare se plătește un avans de 10.000 lei. Pe măsura realizării lucrării, liceul plătește facturi primite de la antreprenor, în valoare de 30.000 lei. La terminarea lucrărilor se recepționează construcția:

- Înregistrarea avansului acordat unității, de construcții-montaj:

10.000 lei	232	=	770	10.000 lei
	Avansuri acordate pentru imobilizări corporale		Finanțarea de la buget	

- Înregistrarea devizelor parțiale de lucrări:

30.000 lei	231	=	404	30.000 lei
	Imobilizări corporale în curs		Furnizori de imobilizări	

- Plata furnizorilor pentru lucrările executate și reținerea avansului achitat anticipat:

30.000 lei	404	=	232	10.000 lei
	Furnizori de imobilizări		Avansuri acordate pentru imobilizări corporale	
			770	20.000 lei
			Finanțarea de la buget	

- Recepția obiectivului de investiții terminat:

30.000 lei	212	=	231	30.000 lei
	Construcții		Imobilizări corporale în curs	

Intrarea prin construire în regie proprie.

Construirea în regie proprie se realizează pentru obiective de investiții care nu prezintă un grad de complexitate deosebit, instituția fiind cea care se confruntă cu probleme de aprovizionare, recrutare de forță de muncă, închiriere de utilaje etc. În cazul în care până la sfârșitul anului bugetar, obiectivul de investiții nu a fost finalizat, pe baza situației lucrărilor se constată o imobilizare corporală în curs.

Exemplu:

O universitate execută în regie proprie un cămin studentesc, pentru care efectuează următoarele cheltuieli în exercițiul bugetar „n”: consum de materii prime 50.000 lei; salarii 40.000 lei; amortizarea utilajelor 10.000 lei. În anul următor finalizează construcția, efectuând cheltuieli suplimentare cu salariile de 10.000 lei.

- a) Înregistrările în cursul exercițiului bugetar „n”:

- Consum de materii prime:

50.000 lei	601	=	301	50.000 lei
	Cheltuieli cu materiile prime		Materii prime	

- Înregistrarea salariilor:

40.000 lei	641	=	421	40.000 lei
	Cheltuieli cu salariile personalului		Personal- salarii datorate	

- Înregistrarea amortizării imobilizărilor:

10.000 lei	6823	=	281	10.000 lei
	Cheltuieli cu instalațiile tehnice, mijloacele de transport, animalele și plantațiile		Amortizări privind imobilizările corporale	

□ La 31.12.N se înregistrează investiția în curs de execuție:

100.000 lei	231	=	722	100.000 lei
	Imobilizări corporale în curs		Venituri din producția de imobilizări corporale	

b) Înregistrările în cursul exercițiului bugetar n+1:

□ Înregistrarea salariilor.

10.000 lei	641	=	421	10.000 lei
	Cheltuieli cu salariile personalului		Personal - salarii datorate	

□ Înregistrarea punerii în funcțiune a construcției:

110.000 lei	212	=	231	100.000 lei
	Construcții		Imobilizări corporale în curs	
			722	10.000 lei
			Venituri din producția de imobilizări corporale	

Intrările prin donații.

Donățiile fac obiectul unui contract de sponsorizări, în care donatorul impune modul de utilizare a respectivei imobilizări. Din punct de vedere contabil, operația generează înregistrarea:

21	=	~~735~~ 773	Valoarea justă
Imobilizări corporale		Veniturile fondurilor cu destinație specială	

Intrările prin transfer.

Pot fi transmise, fără plată, orice fel de bunuri aflate în stare de funcționare, indiferent de durata de folosință, dacă acestea nu mai sunt necesare instituției publice care le are în administrare, dar care pot fi folosite în continuare de altă instituție. În acest sens, instituția care disponibilizează bunul va informa în scris alte instituții publice care se consideră că ar avea nevoie de bunul disponibilizat.

În contabilitatea instituției primitoare, intrarea se va contabiliza la valoarea contabilă înregistrată la instituția ce a administrat bunul, astfel:

- Dacă bunul aparține patrimoniului public al statului:

21	=	101 113	Val. contabilă de intrare
Imobilizări corporale		Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului	
		115 103	
		Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ teritoriale	

- Dacă bunul aparține patrimoniului privat al statului:

Val. de intrare	21	=	281	amortizarea calculată înregistrată
	Imobilizări corporale		Amortizări privind imobilizările corporale	
			7583	val.netă contabilă
			Venituri din vânzarea activelor și altor operații de capital	

Intrările prin schimb de active.

Instituțiile publice pot valorifica bunurile, fără organizarea de licitații, prin schimbarea acestora cu alte bunuri noi de același fel, având cel puțin aceiași parametri. În cazul în care la schimbarea bunurilor se solicită diferențe de preț, plata se aprobă în prealabil de ordonatorul principal de credite, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice.

Dacă bunuri schimbate au aceeași natură și valoare, în contabilitate nu se efectuează înregistrări contabile.

Exemplu privind schimb de active de valori diferite:

Instituția „X” schimbă o clădire evaluată la 25.000 lei, valoare inițială 40.000 lei, amortizare 20.000 lei cu o altă clădire care valorează 27.000 lei. Pentru diferența de valoare se emit facturi.

- Anularea amortizării vechiului activ:

20.000 lei	281	=	212	20.000 lei
	Amortizări privind imobilizările corporale		Construcții	

- Evaluarea diferenței nete:

✓ valoarea contabilă a noii clădiri 27.000 lei;

- ✓ valoarea contabilă netă a vechii clădiri 20.000 lei (40.000 lei – 20.000 lei);
- ✓ diferența de valoare ce trebuie înregistrată este de 7.000 lei (27.000 lei – 20.000 lei), din care va trebui achitată o diferență în numerar de 2.000 lei (27.000 lei – 25.000 lei).

7.000 lei	212	=	7583	5.000 lei
	Construcții		Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital	
			770	2.000 lei
			Finanțarea de la buget	

4.3.3.2 Contabilitatea cheltuielilor ulterioare

Pe parcursul funcționării, imobilizările corporale pot suferi modernizări și reparații. Cheltuielile cu modernizările îmbunătățesc performanțele activului față de parametri de funcționare stabiliți inițial și sunt recunoscute drept o componentă a activului determinând mărirea valorii contabile inițiale. În schimb, cheltuielile cu întreținerea și reparațiile sunt efectuate cu scopul păstrării performanțelor estimate inițial și prin urmare sunt tratate drept costuri ale exercițiului bugetar.

Exemplu:

O stație de salvare efectuează o serie de cheltuieli pentru autoturismele din dotare, respectiv dotează salvările cu aparate de aer condiționat, în valoare de 20.000 lei și schimbă subansamble uzate în valoare de 20.000 lei.

- cheltuielile cu aparatele de aer condiționat mărind confortul autoturismelor, sunt recunoscute drept modernizări și se contabilizează astfel:

20.000 lei	213	=	401	20.000 lei
	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații		Furnizori	

- înlocuirea subansamblelor uzate determină aducerea activelor în stare normală de utilizare, prin urmare sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei:

10.000 lei	6024	=	401	20.000 lei
	Cheltuieli privind plesele de		Furnizori	

schimb

4.3.3.3 Contabilitatea reevaluării imobilizărilor corporale

Problema reevaluării imobilizărilor nu a fost opozabilă instituțiilor publice până în decembrie 2003, dată la care pentru prima dată OMFP 1487/2003 obligă instituțiile publice la reevaluarea imobilizărilor corporale aflate în patrimoniu la 30 septembrie 2003 și la calculul amortizărilor aferente acestora. Conform Ordinului sunt supuse reevaluării:

- ☐ imobilizările corporale aflate în patrimoniul instituțiilor publice;
- ☐ imobilizările corporale date cu chirie, în concesiune precum și cele date în folosință gratuită;
- ☐ investițiile efectuate la imobilizările corporale aflate în patrimoniul instituțiilor publice luate cu chirie;
- ☐ imobilizările corporale în curs.

Nu sunt supuse reevaluării imobilizările corporale obiect al unor contracte de leasing.

O atenție deosebită se acordă reevaluării patrimoniului cultural național, constituit din bunuri individuale, colecții speciale sau depozit legal, respectiv:

- ☐ bunuri de valoare excepțională, istorică, arheologică, documentară, etnografică, artistică, științifică și tehnică, literară, cinematografică, numismatică, filatelică, heraldică, bibliofilă, cartografică și epigrafică;
- ☐ bunuri culturale care fac parte din colecțiile publice ce figurează în inventarul muzeelor, arhivelor și fondurilor bibliotecilor;
- ☐ bunuri culturale ce fac parte din inventarul cultelor religioase și ale instituțiilor ecleziastice.

În schimb, documentele aflate în fondurile bibliotecilor, muzeelor și arhivelor, care au statut de bunuri culturale comune nu sunt imobilizări corporale și deci nu se revaluează.

Conform OMFP 1487/2003, reevaluarea trebuie realizată de evaluatori autorizați aplicând metoda reevaluării prin indici de inflație corectată cu utilitatea, respectiv valoarea de piață a bunurilor. În acest sens, se determină *valoarea de înregistrare în contabilitate actualizată*, respectiv *amortizarea actualizată* prin înmulțirea valorii de înregistrare cu coeficientul de actualizare calculat pentru intervalul cuprins între data intrării activului fix în patrimoniu și data reevaluării. Comparând cele două valori cea actualizată și cea de intrare se determină diferența din reevaluare. Comisiile de inventariere ulterior analizează

diferențele rezultate în corelație cu utilitatea bunurilor și valoarea de piață, iar în cazurile în care se constată supraaprecieri sau subaprecieri ale valorii acestora, ele trebuie eliminate.

Exemplu:

O clădire aparținând unei grădinițe este supusă reevaluării. Valoarea de intrare este 50.000 lei, amortizarea calculată este 10.000 lei, coeficientul de actualizare este 250,3%.

Evaluare:

- ✓ valoarea de intrare actualizată: $50.000 \times 250,3\% = 125.150$ lei;
- ✓ valoarea amortizării calculată actualizată: $10.000 \times 250,3\% = 25.030$ lei;
- ✓ diferența rezultată din reevaluarea valorii de intrare:
- ✓ 125.150 lei – 50.000 lei = 75.150 lei;
- ✓ diferența rezultată din reevaluarea amortizării calculate:
- ✓ 25.030 lei – 10.000 lei = 15.030 lei;
- ✓ diferența din reevaluare = $75.150 - 15.030 = 60.120$ lei;

75.150 lei	212	=	281	15.030 lei
	Construcții		Amortizări privind imobilizările corporale	
			105	60.120 lei
			Rezerve din reevaluare	

Primăriile comunale care nu au optat pentru conducerea contabilității în partidă dublă, își înregistrează reevaluarea în partidă simplă, deschizând partizi corespunzător conturilor prezentate.

4.3.3.4 Contabilitatea amortizării

După cum s-a prezentat anterior, doar imobilizările corporale ce aparțin domeniului privat al statului sunt supuse amortizării, începând cu:

- data achiziției pentru imobilizările corporale ce nu necesită montaj;
- data terminării construcției, pe baza procesului-verbal de recepție, pentru utilajele ce necesită montaj dar nu și probe tehnologice;
- data terminării probelor tehnologice, pe baza procesului-verbal de punere în funcțiune, pentru utilajele și instalațiile ce necesită montaj și probe tehnologice.

În vederea determinării amortizării trebuie avute în vedere: valoarea de amortizat, ce reprezintă chiar valoarea de intrare a imobilizărilor corporale și necorporale, durata normată de utilizare și metoda de amortizare.

Duratele normale de utilizare aprobate prin hotărâri de Guvern se pot corecta în sensul majorării sau reducerii cu până la 20% cu aprobarea Ordonatorului de credite. În această situație se înscriu modernizările efectuate la imobilizările corporale, acestea putând mări durata de viață cu până la 20%. Dacă s-au efectuat după expirarea duratei de viață normale, se stabilește o nouă durată, de către o comisie tehnică, cu aprobarea Ordonatorului de credite de până la 20% din durata inițială.

De asemenea, în cazul imobilizărilor pentru care nu există date de identificare a duratei normale de utilizare consumate, deoarece nu se cunoaște anul punerii în funcțiune, durata rămasă se stabilește de o comisie tehnică, cu aprobarea Ordonatorului de credite.

În stabilirea duratelor de viață, reglementări speciale apar în cazul:

- ❑ investițiilor efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălților, iazurilor, terenurilor și pentru alte lucrări similare - durata de viață maximă 10 ani cu aprobarea Ordonatorului de credite;
- ❑ plantațiile tinere, nu se amortizează până la data trecerii pe rod, iar plantațiile de protecție nu se amortizează în primii 5 ani.

Metoda de amortizare este metoda lineară atât pentru imobilizările corporale cât și pentru cele necorporale. Conform ei:

Amortizarea anuală = Valoarea de intrare x Cota de amortizare

Cota de amortizare = 100/durata normală de utilizare

Amortizarea se înregistrează lunar în contul de cheltuieli.

Reglementări speciale:

- ❑ pentru imobilizările corporale date cu chirie, în concesiune sau în folosință gratuită, amortizarea este calculată de instituția publică care le deține în patrimoniu.
- ❑ investițiile efectuate la imobilizările corporale date cu chirie sunt amortizate la instituția publică care a efectuat investiția pe perioada contractului sau pe durata rămasă. După încetarea acestuia, investiția se cedează instituției ce o are în patrimoniu, pentru a majora corespunzător valoarea de intrare a imobilizărilor corporale;

- ❑ imobilizările corporale achiziționate în baza unui contract de leasing, se amortizează începând cu 1.01.2004;
- ❑ primăriile comunale ce conduc contabilitate în partidă simplă, deschid partizi corespunzători amortizării.

Exemplu:

Pe data de 15.03.N, o școală generală achiziționează un autovehicul pentru transportul elevilor în valoare de 30.000 lei, cu o durată normală de utilizare de 5 ani, cota de amortizare $100:5 = 20$. Potrivit reglementărilor legale în vigoare, instituția va începe contabilizarea amortizării în luna următoare dării în funcțiune, respectiv din luna aprilie. Prin urmare, amortizarea lunară va fi de:

$$\text{Amortizare} = 30.000 \times 20\% / 12 = 500 \text{ lei.}$$

500 lei	6851	=	281	500 lei
	Cheltuieli operaționale privind amortizările		Amortizări privind imobilizările corporale	

De asemenea instituțiile publice pot constata o depreciere reversibilă sau relativă determinată de:

- ❑ apariția unor deprecieri de care nu s-a ținut seama cu ocazia amortizării;
- ❑ supraevaluarea realizată cu ocazia reevaluărilor anterioare;
- ❑ lipsa de utilitate a bunului constatată cu ocazia inventarierii: bunurile au fost trecute în conservare, deci sunt inutilizabile temporar;
- ❑ alte cauze ce determină ca valoarea actuală să fie inferioară valorii rămase de amortizat.

Pentru depreciere instituția își poate constitui la sfârșitul exercițiului bugetar, un provizion pentru deprecierea imobilizărilor, astfel:

~~681~~ ~~6852~~	=	291	Diferența dintre valoarea actuală și valoarea rămasă
~~Cheltuieli operaționale privind provizioanele~~		Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale	

4.3.3.5 Contabilitatea ieșirilor de imobilizări corporale

Imobilizările corporale pot ieși din instituție prin casare, vânzare, lipsuri constatate la inventar, transfer, schimb de active, alte cauze de forță majoră.

Ieșirea prin casare.

Ieșirea imobilizărilor corporale prin casare cuprinde o serie de operații privind dezmembrarea, demontarea sau demolarea imobilizărilor corporale, valorificarea dacă este posibil a pieselor de schimb recuperate.

Dacă scoaterea din funcțiune intervine înainte de expirarea duratei normale de utilizare, casarea trebuie aprobată de către Ordonatorul de credite superior, respectiv principal sau secundar, după caz.

Contabilizarea casării se efectuează în mod diferențiat în funcție de apartenența bunului la patrimoniu public sau privat al statului și unităților administrativ teritoriale.

Exemple:

1. Se casează un obiect de muzeu distrus ca urmare a unei calamități, în valoare de 50.000 lei. Acesta face parte din patrimoniul public al statului:

50.000 lei	~~113~~ 101	=	214	50.000 lei
	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului		Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	

2. Comisia de inventariere hotărăște casarea de mobilier de birou complet amortizat, în valoare de 10.000 lei:

10.000 lei	281	=	214	10.000 lei
	Amortizări privind imobilizările corporale		Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	

1. Comisia de casare hotărăște scoaterea din funcțiune a unui autovehicul achiziționat cu 30.000 lei, amortizat 25.000 lei, stadiul de degradare fizică punând în pericol siguranța rutieră. Cu ocazia casării, sunt recuperate piese de schimb în valoare de 500 lei.

☐ înregistrarea casării:

25.000 lei 281 = 213 30.000 lei

Amortizări privind
imobilizările corporale

Instalații tehnice, mijloace de
transport, animale și plantații

5.000 lei

~~6823~~ 6024

Gheltuieli cu instalații
tehnice, mijloacele de
transport, animalele și
plantațiile

☐ înregistrarea recuperării de piese de schimb:

500 lei 3024 = 7584 500 lei

Piese de schimb

Venituri din dezmembrări de
imobilizări

Ieșirea prin vânzare.

Ieșirea prin vânzare (licitații sau negociere directă) se realizează similar casării, contabilizând în plus factura de vânzare. Sumele obținute din vânzarea imobilizărilor sunt virate întotdeauna bugetului statului, acesta fiind proprietar de drept al bunurilor.

Exemplu:

Un liceu vinde clădirea cantinei la prețul de 70.000 lei, valoarea de intrare 100.000 lei, amortizare cumulată 50.000 lei.

☐ vânzarea pe baza facturii:

70.000 lei 461 = 4481 70.000 lei

Debitori diverși

Alte datorii față de buget

☐ descărcarea de gestiune:

50.000 lei 281 = 212 100000 lei

Amortizări privind
amortizările corporale

Construcții

50.000 lei

~~6822~~ 6821

Gheltuieli privind
construcțiile

Similar acestui caz, se contabilizează și lipsa la inventar imputată persoanei vinovate.

Îeșirea prin transfer sau donație.

Așa după cum s-a prezentat la intrările prin transfer, modalitatea de contabilizare va fi influențată de apartenența bunului:

- dacă bunul aparține domeniului public al statului sau al unităților administrativ-teritoriale:

113	=	21	Val. de intrare
Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului sau		Imobilizări corporale	
115			
Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ teritoriale			

- dacă bunul aparține domeniului privat:

val. de intrare	281	=	213	Amortizare cumulată
Amortizări privind imobilizările corporale			Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	
val. rămasă	682			
Cheltuieli cu imobilizările corporale				

4.3.4 Contabilizarea operațiilor privind imobilizările necorporale

Principalele operațiuni privind imobilizările necorporale se înscriu, în principiu, în aceleași tipare prezentate pentru imobilizările corporale ce aparțin domeniului privat al statului, folosind conturile specifice.

Exemple:

1. Se achiziționează de la furnizori, un program informatic, în valoare de 10.000 lei:

10.000 lei	208	=	404	10.000 lei
	Alte imobilizări necorporale		Furnizori de imobilizări	

În cazul în care, acesta se realizează în regie proprie cheltuielile sunt contabilizate pe natură, după care are loc recunoașterea sa ca o imobilizare necorporală în curs, în contul 233 „Imobilizări necorporale în curs”, sau direct în grupa 20 *imobilizări necorporale*.

100.000 lei	208	=	721	100.000 lei
	Alte imobilizări necorporale		Venituri din producția de imobilizări necorporale	

2. Se calculează și înregistrează amortizarea lunară aferentă programului informatic, în valoare de 200 lei:

200 lei	6851	=	280	200 lei
	Cheltuieli operaționale privind amortizările		Amortizări privind imobilizările necorporale	

3. La expirarea duratei normale de funcționare se casează programul informatic:

10.000 lei	280	=	208	10.000 lei
	Amortizări privind imobilizările necorporale		Alte imobilizări necorporale	

4.3.5. Contabilizarea operațiunilor privind imobilizări financiare

În contabilizarea imobilizărilor financiare trebuie avute în vedere operațiunile privind titlurile de participare, precum și operațiunile privind creanțele imobilizate.

4.3.5.1. Contabilitatea titlurilor de valoare

Titlurile de valoare, recunoscute ca active, se evaluează inițial la cost de achiziție. Toate cheltuielile accesorii generate de achiziție nu afectează valoarea inițială a titlului, și se înregistrează direct în cheltuielile operaționale.

Exemple:

1. Se achiziționează titluri de participare în valoare de 4.000 lei, pentru care la sfârșitul anului sunt încasate dividende de 100 lei.

□ achiziția titlurilor de participare:

4.000 lei 260 = 770 4.000 lei
 Participații la capitalul Finanțarea de la buget
 social

- eventualele cheltuieli cu achiziția (comisioane, onorarii) vor fi înregistrate drept cheltuieli ale perioadei:

622 = 770 comisioane, onorarii
 Cheltuieli privind Finanțarea de la buget
 comisioanele și onorariile

- se încasează dividendele:

100 lei 770 = 761 100 lei
 Finanțarea de la buget Venituri din imobilizări
 financiare

2. La sfârșitul anului, cursul acțiunilor a scăzut la 3.800 lei, fapt ce determină instituția să-și constituie un provizion pentru deprecierea titlurilor, în valoare de 200 lei:

200 lei 6862 = 296 200 lei
 Cheltuieli financiare Provizioane pentru
 privind provizioanele deprecierea imobilizărilor
 financiare

3. În anul următor, provizionul devine inutil, deoarece valoarea titlurilor a crescut la 4.100 lei, fapt ce determină anularea provizionului:

200 lei 296 = 786 200 lei
 Provizioane pentru Venituri financiare din
 deprecierea imobilizărilor provizioane
 financiare

4. După 3 ani, instituția vinde participația pentru 4.300 lei:

4.000 lei 770 = 260 4.000 lei
 Finanțarea de la buget Participații la capitalul
 social
 761 300 lei
 Venituri din imobilizări
 financiare

4.3.5.2 Contabilitatea creanțelor imobilizate

Operațiile privind creanțele imobilizate vizează acordarea de împrumuturi pe termen lung, deschiderea de depozite, încasarea de dobânzi aferente lor, rambursarea de împrumuturi, anulara de depozite, cauțiuni depuse și rambursate.

Exemple:

1. Se deschide un depozit bancar pe termen de o lună, în valoare de 5.000 lei:

5.000 lei	267	=	512	5.000 lei
	Creanțe imobilizate		Conturi curente la bănci	

2. Se înregistrează dobânda de încasat aferentă depozitului de 100 lei:

100 lei	2679	=	763	100 lei
	Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate		Venituri din creanțe imobilizate	

3. Se anulează depozitul și se încasează dobânda:

5.100 lei	512	=	267	5.000 lei
	Conturi curente la bănci		Creanțe imobilizate	
			2679	100 lei
			Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate	

Capitolul 5

CONTABILITATEA STOCURILOR

5.1. Delimitări privind stocurile

Stocurile reprezintă active circulante:

- a. deținute de instituțiile publice pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- b. aflate în curs de producție în vederea vânzării în aceleași condiții ca mai sus;
- c. sub formă de materii prime, materiale și alte materiale consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

În cadrul stocurilor sunt delimitate următoarele structuri:

- ❑ **materiile prime**, care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, în stare inițială sau transformată;
- ❑ **materialele consumabile** participă sau ajută la procesul de exploatare fără a se regăsi și în produsul finit. Acestea includ: combustibil, materialele pentru ambalat, piese de schimb, semințe și materiale de plantat, alimente și furaje, medicamente și materiale sanitare, materiale cu caracter funcțional;
- ❑ **materialele de natura obiectelor de inventar** cuprind bunuri care au o valoare mai mică decât limita stabilită de lege pentru a fi considerate mijloace fixe și o durată de viață utilă mai mare de un an sau cu o durată de viață utilă mai mică de 1 an și o valoare mai mare decât limita stabilită de lege, echipamente de producție, echipamente de lucru, îmbrăcăminte specială, mecanisme, dispozitive, verificatoare, aparate de măsură, control și reglare, documentele aflate în colecțiile bibliotecilor, uniforme de serviciu care rămân în gestiunea instituțiilor;
- ❑ **producția în curs de execuție** reprezintă producția care nu a parcurs toate fazele procesului tehnologic, produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime, lucrările, serviciile, studiile în curs de execuție sau neterminate;
- ❑ **semifabricatele** sunt produsele care au parcurs o fază de fabricație și care trec în faza de fabricație următoare sau sunt livrate terților;
- ❑ **produsele finite** sunt produsele care au parcurs toate fazele procesului tehnologic, fiind depozitate în vederea vânzării;

- ❑ **mărfurile** sunt bunurile achiziționate în scopul revânzării sau produsele ce urmează a fi vândute prin magazinele proprii;
- ❑ **ambalajele** cuprind ambalajele refolosibile achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care temporar pot fi păstrate de terți cu condiția restituirii lor conform prevederilor contractuale;
- ❑ **animalele născute și cele tinere** de orice fel, crescute și folosite pentru reproducție, animalele și păsările la îngrășat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, animalele pentru reproducție.

De asemenea, stocurile includ și **bunurile aflate în custodie sau pentru prelucrare la terți**; acestea trebuie evidențiate distinct în contabilitate pe categorii de stocuri.

5.2. Evaluarea stocurilor

Evaluarea stocurilor se realizează diferit în funcție de momentul la care se referă astfel: la data intrării în gestiunea instituției publice, la inventar, la bilanț, la ieșirea din gestiunea instituției publice.

A. Evaluarea stocurilor la intrarea în gestiunea instituției publice se efectuează la valoarea de intrare, denumită valoare contabilă. În raport de modalitatea de intrare a stocurilor, valoarea contabilă îmbracă următoarele forme:

- ❑ *cost de achiziție*, pentru bunurile achiziționate cu titlu oneros, format din prețul de cumpărare al bunurilor, taxe nerecuperabile, cheltuieli de transport-aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru intrarea în gestiune a bunului;
- ❑ *cost de producție* pentru bunurile fabricate, format din: costul de achiziție al materiilor prime și consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție repartizate rațional ca fiind legate de fabricația acestora;
- ❑ *valoarea justă* pentru bunurile primite cu titlu gratuit. Aceasta reprezintă suma de bani pentru care un activ ar putea fi schimbat de bună voie între două părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv.

B. Evaluarea stocurilor la inventar se realizează la valoarea de inventar (actuală) stabilită în funcție de prețul pieței, starea și utilitatea acestora, denumită și valoare realizabilă netă. Aceasta reprezintă prețul de vânzare estimat ce s-ar obține pe parcursul desfășurării normale a activității, excluzând costurile estimate pentru finalizarea bunului și a costurilor necesare vânzării.

C. Evaluarea la bilanț se efectuează la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă.

D. Evaluarea stocurilor la ieșire se realizează diferit în raport de posibilitatea de identificare a lor.

Stocurile identificabile se evaluează prin metoda identificări specifice. Aceasta presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor care fac obiectul unei comenzi distincte indiferent dacă au fost fabricate sau cumpărate.

Stocurile fungibile (nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele) sunt evaluate prin aplicarea tratamentului contabil de bază sau tratamentului contabil alternativ.

Tratamentul contabil de bază prevede determinarea costului stocurilor prin metoda costului mediu ponderat sau prin metoda „primul intrat – primul ieșit” (FIFO).

Tratamentul contabil alternativ prevede determinarea costului stocurilor prin metoda „ultimul intrat – primul ieșit” (LIFO).

Metoda costului mediu ponderat (CMP) calculează lunar sau după fiecare intrare costul fiecărui element ca raport între valoarea totală a stocului inițial plus valoarea intrărilor și cantitatea existentă în stocul inițial plus cantitățile intrate.

Metoda „primul intrat – primul ieșit” (FIFO), presupune evaluarea bunurilor ieșite din gestiune la costul de achiziție al primei intrări.

Metoda „ultimul intrat – primul ieșit” (LIFO) presupune evaluarea bunurilor ieșite din gestiune la costul de achiziție al ultimei intrări.

În funcție de specificul activității instituțiilor publice, acestea pot utiliza pentru determinarea costului stocurilor metoda costului standard sau metoda prețului cu amănuntul.

Exemplu:

O instituție publică prezintă în luna martie N, următoarea situație a stocurilor de materii prime „X”:

Stoc inițial 1.03.:	100 kg x 10 lei;
Intrări:	2.03 – 100 kg x 12 lei;
	10.03 – 70 kg x 13 lei;
Ieșiri:	3.03 – 120 kg;
	18.03 – 90 kg.

Să se calculeze valoarea ieșirilor și a stocului final prin metodele:

- costului mediu ponderat (CMP);
- primul intrat – primul ieșit (FIFO);
- ultimul intrat – primul ieșit (LIFO).

a) Metoda costului mediu ponderat (CMP)

□ CMP calculat lunar:

$$\text{CMP} = \frac{100\text{kg} \times 10 + 100\text{kg} \times 12 + 70\text{kg} \times 13}{100\text{kg} + 100\text{kg} + 70\text{kg}} = 11,52\text{lei}$$

$$\text{Costul ieșirilor} = 120\text{ kg} \times 11,52\text{ lei} = 1.382,4\text{ lei}$$

$$90\text{ kg} \times 11,52\text{ lei} = 1.036,8\text{ lei}$$

$$2.419,2\text{ lei}$$

$$\text{Stoc final} = 60\text{ kg} \times 11,52\text{ lei} = 691,2\text{ lei}$$

□ CMP calculat după fiecare intrare:

$$1.03. \text{ Stoc inițial: } 100\text{ kg} \times 10\text{ lei} = 1.000\text{ lei}$$

$$2.03. \text{ Intrare: } 100\text{ kg} \times 12\text{ lei} = 1.200\text{ lei}$$

$$\text{CMP} = \frac{100\text{ kg} \times 10 + 100\text{ kg} \times 12}{100\text{ kg} + 100\text{ kg}} = 11\text{ lei}$$

$$\text{Stoc disponibil} = 200\text{ kg} \times 11\text{ lei} = 2.200\text{ lei}$$

$$3.03 \text{ Ieșire: } 120\text{ kg} \times 11\text{ lei} = 1.320\text{ lei}$$

$$\text{Stoc disponibil} = 80\text{ kg} \times 11\text{ lei} = 880\text{ lei}$$

$$10.03 \text{ Intrare: } 70\text{ kg} \times 13\text{ lei} = 910\text{ lei}$$

$$\text{CMP} = \frac{80\text{ kg} \times 11 + 70\text{ kg} \times 13}{80\text{ kg} + 70\text{ kg}} = 11,93\text{ lei}$$

$$\text{Stoc disponibil} = 150 \text{ kg} \times 11,93 \text{ lei} = 1.789,5 \text{ lei}$$

$$18.03. \text{ Ieșire: } 90 \text{ kg} \times 11,93 \text{ lei} = 1.073,7 \text{ lei}$$

$$\text{Stoc disponibil} = 60 \text{ kg} \times 11,93 \text{ lei} = 715,8 \text{ lei}$$

$$\text{Valoarea ieșirilor} = \underset{1320}{880} \text{ lei} + 1.073,7 \text{ lei} = \underset{2393,7}{1.953,7} \text{ lei}$$

b) Metoda „primul intrat – primul ieșit” (FIFO):

$$1.03. \text{ Stoc inițial: } 100 \text{ kg} \times 10 \text{ lei} = 1.000 \text{ lei}$$

$$2.03. \text{ Intrare: } 100 \text{ kg} \times 12 \text{ lei} = 1.200 \text{ lei}$$

$$\text{Stoc disponibil} \begin{cases} 100 \text{ kg} \times 10 \text{ lei} = 1.000 \text{ lei} \\ 100 \text{ kg} \times 12 \text{ lei} = \underline{1.200 \text{ lei}} \\ 2.200 \text{ lei} \end{cases}$$

$$3.03. \text{ Ieșire: } 120 \text{ kg} \begin{cases} 100 \text{ kg} \times 10 \text{ lei} = 1.000 \text{ lei} \\ 20 \text{ kg} \times 12 \text{ lei} = \underline{240 \text{ lei}} \\ 1.240 \text{ lei} \end{cases}$$

$$\text{Stoc disponibil: } 80 \text{ kg} \times 12 \text{ lei} = 960 \text{ lei}$$

$$10.03. \text{ Intrare: } 70 \text{ kg} \times 13 \text{ lei} = 910 \text{ lei}$$

$$\text{Stoc disponibil} \begin{cases} 80 \text{ kg} \times 12 \text{ lei} = 960 \text{ lei} \\ 70 \text{ kg} \times 13 \text{ lei} = \underline{910 \text{ lei}} \\ 1.870 \text{ lei} \end{cases}$$

$$18.03. \text{ Ieșire: } 90 \text{ kg.} \begin{cases} 80 \text{ kg} \times 12 \text{ lei} = 960 \text{ lei} \\ 10 \text{ kg} \times 13 \text{ lei} = \underline{130 \text{ lei}} \\ 1.090 \text{ lei} \end{cases}$$

$$\text{Stoc disponibil} = 60 \text{ kg} \times 13 \text{ lei} = 780 \text{ lei}$$

$$\text{Valoarea ieșirilor} = 1.240 \text{ lei} + 1.090 \text{ lei} = 2.330 \text{ lei}$$

c) Metoda „ultimul intrat – primul ieșit” (LIFO):

1.03.	Stoc inițial:	100 kg x 10 lei =	1.000 lei
2.03.	Intrare:	100 kg x 12 lei =	1.200 lei
	Stoc disponibil:	100 kg x 10 lei =	1.000 lei
		100 kg x 12 lei =	<u>1.200 lei</u>
			2.200 lei
3.03.	Ieșire: 120 kg	100 kg x 12 lei =	1.200 lei
		20 kg x 12 lei =	<u>200 lei</u>
			1.400 lei
	Stoc disponibil =	80 kg x 10 lei =	800 lei
10.03.	Intrare:	70 kg x 13 lei =	910 lei
	Stoc disponibil	80 kg x 10 lei =	800 lei
		70 kg x 13 lei =	<u>910 lei</u>
			1.710 lei
18.03	Ieșire 90 kg	70 kg x 13 lei =	910 lei
		20 kg x 10 lei =	<u>200 lei</u>
			1.110 lei
	Stoc disponibil =	60 kg x 10 lei =	600 lei
	Valoarea ieșirilor =	1.400 + 1.110 =	2.510 lei

Alegerea unuia din tratamentele contabile menționate (de bază și alternativ) are la bază raționamentul profesional astfel încât informațiile oferite să fie relevante și credibile.

Tratamentul contabil ales trebuie aplicat consecvent de la un exercițiu bugetar la altul. Totuși, în situații excepționale se poate decide schimbarea metodei de evaluare a stocurilor la ieșire. În astfel de situații, în notele explicative trebuie prezentate informații privind motivul schimbării metodei și efectele sale asupra rezultatului.

5.3. Contabilitatea stocurilor

5.3.1. Sistemul de conturi privind stocurile

Operațiile privind intrările și ieșirile de stocuri sunt reflectate prin conturile din clasa 3 a Planului de Conturi General, „*Conturi de stocuri și producție în curs de execuție*”.

Conturile de stocuri au *funcție contabilă de activ*. Se *debitează* cu valoarea stocurilor intrate în gestiunea instituției publice prin achiziție de la furnizori, realizate din producție proprie, primite prin transfer de la ordonatorii superiori de credite, plusuri la inventar. Se *creditează* cu valoarea stocurilor ieșite din gestiunea instituțiilor publice prin consum, vânzare, transferuri la ordonatorii de credite subordonați. *Soldul debitor* reflectă valoarea stocurilor existente la un moment dat în gestiunea instituției publice.

Conform Legii contabilității, funcționarea conturilor de stocuri se nuanțează în raport de metoda de organizare a contabilității stocurilor: *metoda inventarului permanent sau metoda inventarului intermitent*.

Metoda inventarului permanent presupune înregistrarea în contabilitate a tuturor operațiilor de intrări și ieșiri de stocuri, astfel încât, stocurile pot fi determinate cantitativ și valoric, în orice moment.

Metoda inventarului intermitent presupune determinarea și înregistrarea ieșirilor de stocuri în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor, ieșirile se determină pe baza relației:

$$\text{Ieșiri} = \text{Stoc inițial} + \text{Intrări} - \text{Stoc final}$$

În cazul utilizării inventarului permanent, conturile de stocuri se debitează cu intrările de stocuri și se creditează cu ieșirile de stocuri.

În cazul utilizării inventarului intermitent, conturile de stocuri evidențiază la sfârșitul exercițiului bugetar în debit, stocurile stabilite pe baza inventarierii, iar la deschiderea exercițiului bugetar, în credit, stocurile de la începutul perioadei preluate la cheltuieli pentru perioada următoare de gestiune, în cazul stocurilor cumpărate și la venituri, în cazul stocurilor fabricate.

Provizioanele pentru deprecierea stocurilor sunt evidențiate în conturile din grupa 39 „*Provizioane pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție*”. Sunt conturi rectificative. În *creditul* conturilor se înregistrează valoarea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor, constituite sau majorate. În *debitul* lor se înregistrează diminuarea sau anularea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor. *Soldul creditor* reflectă valoarea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor constituite la sfârșitul exercițiului financiar.

5.3.2. Documente specifice stocurilor

Documentele specifice utilizate pentru evidențierea intrărilor și ieșirilor de stocuri sunt:

Factura este documentul care atestă transferul proprietății stocurilor de la furnizor la client.

Avizul de însoțire a mărfii servește ca document justificativ al mărfurilor pe timpul transportului, dacă factura de livrare este întocmită ulterior.

Nota de recepție și constatare de diferențe servește pentru: recepția bunurilor aprovizionate, încărcarea în gestiune, act de probă în litigiile cu furnizorii și căraușii, ca document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Bonul de predare, transfer, restituire servește ca document pentru predarea la magazie a produselor finite, ca document justificativ pentru încărcarea în gestiune, de înregistrare în evidența magaziei și în contabilitate, ca sursă de date pentru urmărirea producției.

Bonul de consum individual sau colectiv evidențiază eliberarea din magazie pentru consum a unui singur material a mai multor materiale.

Fișa limită de consum este documentul de stabilire a cantității limită dintr-un material sau a mai multor materiale necesare fabricării unui produs.

Lista zilnică de alimente se utilizează la stabilirea meniurilor zilnice, la calculul alocației de hrană, pentru eliberarea din magazie a alimentelor necesare pregătirii hranei.

Dispoziția de livrare consemnează eliberarea stocurilor din magazie și totodată este documentul de bază pentru întocmirea avizului de însoțire a mărfii sau a facturii.

Fișa de magazie este documentul de evidență la locul de depozitare a intrărilor, ieșirilor și stocurilor de valori materiale și de control operativ și contabil al stocurilor.

Fișa de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință servește ca document de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar, de mică valoare sau de scurtă durată, a echipamentului și materialelor de protecție date în folosință personalului.

Fișa de evidență a stocurilor și materialelor de natura obiectelor de inventar pe locuri de folosință este documentul de evidență a materialelor care se eliberează unor compartimente, a intrărilor, ieșirilor și a stocurilor de materiale de natura

obiectelor de inventar pe locuri de folosință, precum și de control operativ curent și contabil.

Registrul stocurilor este documentul de evaluare a stocurilor de valori materiale și de verificare a concordanței înregistrărilor efectuate în fișele de magazie și în contabilitate.

Lista de inventariere este documentul pentru inventarierea valorilor materiale aflate în gestiunea instituției, pentru stabilirea plusurilor și minusurilor de stocuri, a provizioanelor pentru deprecieri, precum și pentru întocmirea registrului – inventar.

5.3.3. Contabilitatea operațiilor privind stocurile de materii prime și materiale consumabile

Stocurile de materii prime și materiale consumabile pot intra în gestiunea instituțiilor publice prin următoarele modalități:

- ☐ achiziție de la terți;
- ☐ transfer de la instituțiile publice superioare;
- ☐ plusuri de inventar;
- ☐ primite cu titlu gratuit;
- ☐ rezultate din dezmembrarea imobilizărilor.

Principalele modalități de ieșire a stocurilor de materii prime și materialele consumabile sunt:

1. Consum;
2. Lipsuri constatate cu ocazia inventarierii;
3. Pierderi din calamități;
4. Transfer la instituțiile publice subordonate.

Exemplu:

O instituție publică a efectuat în luna martie N următoarele operațiuni privind stocurile de materii prime și materiale consumabile:

1. Achiziționează materii prime conform facturii în valoare de 1.000 lei:

1.000 lei	301	=	401	1.000 lei
	Materii prime		Furnizori	

2. Primește prin transfer de la o instituție superioară tipizate în valoare de 500 lei:

$$\begin{array}{rclcl}
 500 \text{ lei} & 3028 & = & 4812 & 500 \text{ lei} \\
 \text{Alte materiale consumabile} & & & \text{Decontări privind} & \\
 & & & \text{stocurile} &
 \end{array}$$

3. Înregistrează un plus de combustibil constat la inventariere în valoare de 30 lei;

$$\begin{array}{rclcl}
 30 \text{ lei} & 3022 & = & 6022 & 30 \text{ lei} \\
 \text{Combustibili} & & & \text{Cheltuieli privind} & \\
 & & & \text{combustibilii} &
 \end{array}$$

4. Primește prin donație piese de schimb în valoare de 200 lei:

$$\begin{array}{rclcl}
 200 \text{ lei} & 3024 & = & 7582 & 200 \text{ lei} \\
 \text{Piese de schimb} & & & \text{Venituri din donații,} & \\
 & & & \text{despăgubiri, granturi} &
 \end{array}$$

5. Înregistrează piese de schimb în valoare de 100 lei rezultate din dezmembrarea unui calculator:

$$\begin{array}{rclcl}
 100 \text{ lei} & 3024 & = & 7584 & 100 \text{ lei} \\
 \text{Piese de schimb} & & & \text{Venituri din dezmembrări} & \\
 & & & \text{de imobilizări} &
 \end{array}$$

6. Înregistrează consumul de medicamente în valoare de 10 lei:

$$\begin{array}{rclcl}
 10 \text{ lei} & 6029 & = & 3029 & 10 \text{ lei} \\
 \text{Cheltuieli privind medicamentele și} & & & \text{Medicamente și} & \\
 \text{materialele sanitare} & & & \text{material sanitar} &
 \end{array}$$

7. Înregistrează o lipsă neimputabilă de materiale auxiliare în valoare de 20 lei, constatată la inventariere:

$$\begin{array}{rclcl}
 20 \text{ lei} & 6021 & = & 3021 & 20 \text{ lei} \\
 \text{Cheltuieli cu materialele auxiliare} & & & \text{Materiale auxiliare} &
 \end{array}$$

8. Înregistrează distrugerea unui stoc de materii prime în valoare de 500 lei, ca urmare a unor inundații:

500 lei	632	=	301	500 lei
	Cheltuieli cu pierderi din calamități		Materii prime	

9. Înregistrează transfer de materii prime în valoare de 50 lei unei instituții subordonate:

50 lei	4812	=	301	50 lei
	Decontări privind stocurile		Materii prime	

5.3.4. Contabilitatea operațiilor privind materialele date în prelucrare

La nivelul instituțiilor publice, materialele pot fi prelucrate în sectoarele proprii sau de către terți.

Materialele prelucrate în sectoarele proprii ale instituției publice sunt reflectate în contul 3011 „*Materii prime date în prelucrare în instituție*”, iar cele trimise pentru prelucrare la terți, în contul 357 „*Materii prime și materiale aflate la terți*”. Acest cont are funcție contabilă de *activ*. În *debit* înregistrează valoarea materiilor prime și materialelor trimise spre prelucrare la terți. În *credit* reflectă valoare materiilor prime și materialelor primite de la prelucrare. *Soldul debitor* reprezintă valoarea materiilor prime și materialelor aflate la prelucrare.

În cazul în care materialele sunt prelucrate în sectoarele proprii, cheltuielile cu prelucrarea se înregistrează pe baza documentelor justificative care consemnează consum de stocuri, manoperă, alte elemente necesare prelucrării, iar în cazul prelucrării de către terți, cheltuielile cu prelucrarea se înregistrează pe baza facturii.

Exemplu:

1. Prelucrarea materiilor prime și materialelor în sectoarele proprii.

Un spital prelucrează până în valoare de 200 lei pentru confecționarea de lenjerii. Cheltuielile cu prelucrarea sunt: salarii 40 lei, contribuțiile instituției la: asigurări sociale de stat 8,8 lei, asigurări sociale de sănătate 2,8 lei, fondul de șomaj 1,2 lei, accesorii 10 lei. Se recepționează lenjerii în valoare de 262,8 lei.

a) se înregistrează trimiterea pânzei la prelucrare:

200 lei	601	=	3011	200 lei
	Cheltuieli cu materiile prime		Materii prime date în prelucrare în instituție	

b) se înregistrează cheltuielile de prelucrare:

40 lei	641	=	421	40 lei
	Cheltuieli cu salariile personalului		Personal – salarii datorate	
8,8 lei	6451	=	4311	8,8 lei
	Contribuția unității la asigurări sociale		Contribuția unității la asigurările sociale	
2,8 lei	6453	=	4313	2,8 lei
	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate		Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	
1,2 lei	6452	=	4371	1,2 lei
	Contribuția unității la asigurările pentru șomaj		Contribuția unității la bugetul asigurărilor pentru șomaj	
10 lei	6028	=	3028	10 lei
	Cheltuieli privind alte materiale consumabile		Alte materiale consumabile	

c) se înregistrează recepția lenjeriilor:

262,8 lei	345	=	711	262,8 lei
	Produse finite		Variația stocurilor	

2. Prelucrarea materiilor prime și materialelor de terți.

O instituție de învățământ preuniversitar trimite pentru prelucrare la terți pânză în valoare de 500 lei. Cheltuielile de prelucrare consemnate în factură sunt 20 lei; ulterior se achită. Se recepționează fețe de masă în valoare de 520 lei.

a) se înregistrează trimiterea pânzei la prelucrare:

500 lei	351	=	301	500 lei
	Materii și materiale aflate la terți		Materii prime	

b) se înregistrează factura de prelucrare și recepționarea fețelor de masă:

520 lei	303	=	351	500 lei
	Materiale de natura		Materii și materiale aflate	
	obiectelor de inventar		la terți	
			401	20 lei
			Furnizori	

c) se înregistrează achitarea facturii:

20 lei	401	=	770.2	20 lei
	Furnizori		Finanțarea de la	
			bugetele	
			locale	

5.3.5. Contabilitatea operațiilor privind materialele de natura obiectelor de inventar

Modalitățile de intrare și ieșire a materialelor de natura obiectelor de inventar sunt similare materiilor prime și materialelor.

În cadrul materialelor de natura obiectelor de inventar se remarcă echipamentul de lucru și echipamentul de protecție. Contravaloarea echipamentului de lucru se suportă 50% de instituție și 50% de către salariați. În cazul echipamentului de protecție, contravaloarea acestuia se suportă integral de către instituție.

Exemplu:

Un institut de cercetări achiziționează halate în valoare de 500 lei în vederea distribuirii ca echipament de lucru și cizme de protecție în valoare de 200 lei; ulterior se achită factura; se dau în folosință salariaților halatele și cizmele.

1. Se înregistrează achiziția de materialele de natura obiectelor de inventar:

700 lei	303	=	401	700 lei
	Materiale de natura obiectelor		Furnizori	
	de inventar			

2. Se înregistrează achitarea facturii:

700 lei	401	=	770.1	700 lei
	Furnizori		Finanțarea de la bugetul	
			de stat	

3. Se înregistrează distribuția halatelor, reținându-se 50% din contravaloarea lor, salarii:

250 lei	603	=	303	500 lei
---------	-----	---	-----	---------

Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar

Materiale de natura obiectelor de inventar

250 lei	4282
---------	------

Alte creanțe în legătură cu personalul

4. Se înregistrează distribuția cizmelor de protecție:

200 lei	603	=	303	200 lei
---------	-----	---	-----	---------

Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar

Materiale de natura obiectelor de inventar

5. Se înregistrează reținerea pe statul de plată a contravalorii halatelor:

250 lei	421	=	4282	250 lei
---------	-----	---	------	---------

Personal – salarii datorate

Alte creanțe în legătură cu personalul

5.3.6. Contabilitatea stocurilor la cost standard

Costul standard este un cost antecalculat, pe baza nivelurilor normale ale materialelor consumabile, manoperei, eficienței, capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar în funcție de condițiile existente. Diferențele dintre costul standard și costul de achiziție sau de producție sunt reflectate distinct în contabilitate atât la momentul intrării stocurilor, cât și al ieșirii acestora, în conturile specifice fiecărei categorii de stocuri: 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”, 348 „Diferențe de preț la produse”.

Sunt conturi *rectificative*. În *debit* se înregistrează diferențele nefavorabile aferente stocurilor intrate și diferențele favorabile aferente stocurilor ieșite. În *credit* se înregistrează diferențele favorabile aferente stocurilor intrate și diferențele nefavorabile aferente stocurilor ieșire. Soldul conturilor reflectă diferențele de preț favorabile/nefavorabile aferente stocurilor existente.

Pentru repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite se parcurg etapele:

- se determină coeficientul de repartizare:

$$\text{Coeficient de repartizare} = \frac{\text{Soldul inițial al conturilor de diferențe de preț} + \text{Rulajul debitor al conturilor de diferențe de preț}}{\text{Soldul inițial al conturilor de stocuri la cost standard} + \text{Rulajul debitor al conturilor de stocuri la cost standard}} \times 100$$

- se determină diferențele de preț aferente stocurilor ieșite:

$$\text{Diferențele de preț aferente stocurilor ieșite} = \frac{\text{Rulajul creditor al conturilor de stocuri la cost standard}}{\text{Coeficientul de repartizare}}$$

Exemplu:

O instituție publică finanțată din venituri proprii ține evidența stocurilor de materii prime și produse finite la cost standard.

Situația inițială a stocurilor de materii prime este:

- ✓ 200 kg x 15 lei = 3.000 lei (valoare la cost standard)
- ✓ diferențe de preț favorabile = 50 lei.

În luna martie, instituția a efectuat următoarele operațiuni:

1. achiziționează materii prime conform facturii, 100 kg x 12 lei; cheltuieli de transport înscrise în factură 100 lei;
2. consumă 250 kg materii prime;
3. obțin produse finite, valoarea la cost standard 150 lei;
4. vinde produsele finite conform facturii, preț de vânzare 200 lei, costul standard al produselor finite vândute 120 lei;
5. la sfârșitul lunii s-a calculat costul efectiv de producție al produselor finite obținute în sumă de 160 lei;
6. înregistrează diferențele de preț aferente produselor finite vândute.

1. Se înregistrează achiziția materiilor prime:

$$\square \text{ Preț de cumpărare } 100 \text{ kg} \times 12 \text{ lei} = 1.200 \text{ lei}$$

$$\square \text{ Cheltuielile de transport înscrise în factură} = 100 \text{ lei.}$$

$$= \text{Valoarea la cost de achiziție} = 1.300 \text{ lei}$$

$$\text{Valoarea la cost standard } 100 \text{ kg} \times 15 \text{ lei} = 1.500 \text{ lei}$$

Diferențe de preț nefavorabile

200 lei

1.500 lei	301	=	401	1.300 lei
	Materii prime		Furnizori	
			308	200 lei
			Diferențe de preț la materii prime și materiale	

2. Se înregistrează consumul de materii prime și repartizarea diferențelor de preț:

Consum de materii prime la cost standard = 250 kg x 15 lei = 3.750 lei

Situația în conturi se prezintă astfel:

D 301 „Materii prime” C				D 308 „Dif. de preț la mat. prim și mater.” C			
Si	3.000				Si	50	
(1)	1.500	3.750	(2)	209	200	(2)	
RD	1.500	3.750	RC	RC	0	RC	
TSD	4.500	3.750	TSC	TSC	250	TSC	
		SFD	75)	SFC	41		

Pentru repartizarea diferențelor de preț asupra valorii materiilor prime ieșite se parcurg etapele:

□ se determină coeficientul de repartizare (K_{308}):

$$K_{308} = \frac{50 + 200}{3.000 + 1.500} \times 100 = 5,56\%$$

□ se determină diferențele de preț aferente materiilor prime ieșite:

$$\text{Diferențele de preț} = 3.750 \times 5,56\% = 209 \text{ lei}$$

aferente materiilor
prime ieșite

3.750 lei	601	=	301	3.750 lei
	Cheltuieli cu materiile prime		Materii prime	
209 lei	308	=	601	209 lei
	Diferențe de preț la materii prime și materiale		Cheltuieli cu materiile prime	

3. Se înregistrează obținerea produselor finite la cost standard:

150 lei	345	=	711	150 lei
	Produse finite		Variația stocurilor	

4. a) Se înregistrează vânzarea produselor finite:

$$\begin{array}{rclcl}
 200 \text{ lei} & & 4111 & = & 701 & 200 \text{ lei} \\
 & & \text{Clienți} & & \text{Venituri din vânzare} & \\
 & & & & \text{produselor finite} &
 \end{array}$$

b) Se înregistrează descărcarea gestiunii pentru produsele finite vândute la cost standard:

$$\begin{array}{rclcl}
 120 \text{ lei} & & 711 & = & 345 & 120 \text{ lei} \\
 & & \text{Variația stocurilor} & & \text{Produse finite} &
 \end{array}$$

5. Se înregistrează diferențele de preț aferente produselor finite obținute; cost standard 150 lei, cost efectiv de producție 160 lei, diferențe de preț nefavorabile 10 lei = 160 lei – 150 lei:

$$\begin{array}{rclcl}
 10 \text{ lei} & & 3485 & = & 711 & 10 \text{ lei} \\
 & & \text{Diferențe de preț la} & & \text{Variația stocurilor} & \\
 & & \text{produse finite} & & &
 \end{array}$$

6. Se înregistrează diferențele de preț aferente produselor finite vândute:

Situația în conturi:

D 45 „Produse finite” C				D 3485 „Dif.de preț la produse finite” C			
(3)	150	120	(16)	(5)	10		8
RD	150	120	RC	RD	10		RC 8
TSD	150	120	TSC	TSD	10		TSC 8
		SFD	30				SFD 2

$$K_{3485} = \frac{10}{150} \times 100 = 6,66\%$$

□ Diferențele de preț aferente = 120 lei x 6,66% = 8 lei
produselor finite vândute

$$\begin{array}{rclcl}
 8 \text{ lei} & & 711 & = & 3485 & 8 \text{ lei} \\
 & & \text{Variația stocurilor} & & \text{Diferențe de preț la produse} & \\
 & & & & \text{finite} &
 \end{array}$$

Instituțiile publice finanțate integral de la buget, sunt obligate să vireze toate veniturile pe care le obțin la bugetul din care sunt finanțate. Astfel, vânzarea produselor finite se reflectă ca o datorie față de buget, contabilizată în contul 4481 „Alte datorii față de buget”. Este cont de *pasiv*. În *credit* înregistrează alte datorii față de bugetul statului, în *debit* alte datorii achitate la buget. *Soldul creditor* reprezintă sumele datorate de instituția publică bugetului.

Exemplu:

O instituție publică finanțată de la bugetul de stat a efectuat următoarele operațiuni:

1. Înregistrează obținerea de produse finite în valoare de 300 lei:

$$\begin{array}{rclcl} 300 \text{ lei} & & 345 & = & 711 & 300 \text{ lei} \\ & & \text{Produse finite} & & \text{Variația stocurilor} & \end{array}$$

2. Se înregistrează vânzarea produselor finite:

$$\begin{array}{rclcl} 300 \text{ lei} & & 411 & = & 4481 & 300 \text{ lei} \\ & & \text{Clienți} & & \text{Alte datorii față de buget} & \end{array}$$

3. Se înregistrează descărcarea gestiunii pentru produsele finite vândute:

$$\begin{array}{rclcl} 300 \text{ lei} & & 711 & = & 345 & 300 \text{ lei} \\ & & \text{Variația stocurilor} & & \text{Produse finite} & \end{array}$$

4. Se încasează contravaloarea produselor finite vândute:

$$\begin{array}{rclcl} 300 \text{ lei} & & 411 & = & 770.1 & 300 \text{ lei} \\ & & \text{Clienți} & & \text{Finanțarea de la bugetul de stat} & \end{array}$$

5. Se înregistrează achitarea obligației la buget:

$$\begin{array}{rclcl} 300 \text{ lei} & & 4481 & = & 770.1 & 300 \text{ lei} \\ & & \text{Alte datorii față de buget} & & \text{Finanțarea de la bugetul de stat} & \end{array}$$

5.3.7. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor

Provizioanele pentru deprecierea stocurilor se constituie la sfârșitul exercițiului financiar, ca diferență între valoarea contabilă și valoarea de inventar a stocurilor.

În cazul în care provizionul pentru deprecieri constituit pentru un stoc devine total sau parțial fără obiect deoarece motivele care au determinat constituirea acestuia nu mai există într-o anumită măsură, atunci acel provizion trebuie reluat corespunzător la venituri.

Pentru reflectarea în contabilitate a provizioanelor pentru deprecierea stocurilor se utilizează două metode:

- metoda reluării provizioanelor presupune constituirea și majorarea provizioanelor pe seama cheltuielilor și diminuarea și anularea lor pe seama veniturilor;
- metoda anulării globale a provizioanelor presupune constituirea provizioanelor la sfârșitul exercițiului pe seama cheltuielilor și anularea lor la începutul exercițiului următor prin reluare la venituri.

Exemplu:

La 01.03.N o instituție publică achiziționează materii prime în valoare de 300 lei. În perioada 31.12.N - 31.12.N+2, stocurile de materii prime au înregistrat următoarele valori de inventar: 31.12.N – 270 lei; 31.12.N+1 – 200 lei; 31.12.N+2 – 280 lei; la 3.01.N+3, stocurile se dau în consum.

1. Metoda reluării provizioanelor

a) 01.03.N – achiziție materii prime

300 lei	301	=	401	300 lei
	Materii prime		Furnizori	

b) 31.12.N – constituire provizion pentru deprecierea materiilor prime:

Valoarea contabilă	300 lei
-Valoarea de inventar	270 lei
Provizion necesar	30 lei

30 lei	6852	=	391	30 lei
	Cheltuieli operaționale privind provizioanele		Provizioane pentru deprecierea materiilor prime	

c) 31.12.N+1 – majorare provizion pentru deprecierea materiilor prime:

Valoarea contabilă	300 lei
-Valoarea de inventar	200 lei
Provizion necesar	100 lei
Provizion existent	30 lei
Majorare provizion	70 lei

70 lei	6852	=	391	70 lei
	Cheltuieli operaționale privind provizioanele		Provizioane pentru deprecierea materiilor prime	

d) 31.12.N+2 – diminuare provizion pentru deprecierea stocurilor:

Valoarea contabilă	300 lei
<u>-Valoarea de inventar</u>	<u>280 lei</u>
Provizion necesar	20 lei
<u>Provizion existent</u>	<u>100 lei</u>
Diminuare provizion	80 lei

80 lei	391	=	781	80 lei
	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime		Venituri din provizioane privind activitatea operațională	

e) 3.01.N+3

✓ consum materii prime:

300 lei	601	=	301	300 lei
	Cheltuieli cu materii prime		Materii prime	

✓ anulare provizion pentru deprecierea materiilor prime, rămas fără obiect:

20 lei	391	=	781	20 lei
	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime		Venituri din provizioane privind activitatea operațională	

2. Metoda anulării globale a provizioanelor

a) 1.03.N – achiziție materii prime:

300 lei	301	=	401	300 lei
	Materii prime		Furnizori	

b) 31.12.N – constituire provizion pentru deprecierea materiilor prime:

30 lei	6852	=	391	30 lei
	Cheltuieli operaționale privind provizioanele		Provizioane pentru deprecierea materiilor prime	

c) 1.12.N+1 – anulare provizion constituit la 31.12.N:

30 lei	391	=	781	30 lei
	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime		Venituri din provizioane privind activitatea operațională	

d) 31.12.N+1 – constituire provizion necesar pentru deprecierea materiilor prime:

Valoare contabilă	300 lei
<u>Valoare de inventar</u>	<u>200 lei</u>
Provizion necesar	100 lei

100 lei	6852	=	391	100 lei
	Cheltuieli operaționale privind provizicanele		Provizioane pentru deprecierea materiilor prime	

e) 1.01.N+2 – anulare provizion constituit la 31.12.N+1:

100 lei	391	=	781	100 lei
	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime		Venituri din provizioane privind activitatea operațională	

e) 31.12.N+2 – constituire provizion necesar pentru deprecierea materiilor prime:

Valoare contabilă	300 lei
<u>Valoare de inventar</u>	<u>280 lei</u>
Provizion necesar	20 lei

20 lei	6852	=	391	20 lei
	Cheltuieli operaționale privind provizicanele		Provizioane pentru deprecierea materiilor prime	

g) 3.01.N+3

✓ anulare provizion pentru deprecierea stocurilor de materii prime:

20 lei	391	=	781	20 lei
	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime		Venituri din provizioane privind activitatea operațională	

✓ consum materii prime:

300 lei	601	=	301	300 lei
	Cheltuieli cu materii prime		Materii prime	

O altă metodă de contabilizare a deprecierii stocurilor este cea a ajustării valorii stocurilor și constă în utilizarea conturilor de cheltuieli pentru reflectarea diminuării și majorării valorii realizabile nete.

- ☐ Pentru diminuarea valorii stocurilor până la valoarea realizabilă netă:

Cheltuieli privind stocurile = Stocuri

- ☐ Pentru majorarea valorii realizabile nete a stocurilor:

Stocuri = Cheltuieli privind stocurile

CONTABILITATEA TERȚILOR

Capitolul 6

CONTABILITATEA TERȚILOR

6.2. Evaluarea creanțelor și datoriei

6.1. Delimitări privind terții

Contabilitatea terților asigură evidența creanțelor și datoriilor instituției publice în relațiile acesteia cu instituțiile publice subordonate, furnizorii, clienții, personalul, asigurările și protecția socială, bugetul statului, debitorii și creditorii diverși, alte decontări. În această categorie se mai includ decontările dintre exercițiile financiare și operațiile în curs de clarificare.

Decontările între instituțiile publice cuprind operațiuni de decontare apărute în cursul execuției între instituții reprezentând valoarea materialelor transmise și primite pentru desfășurarea activității instituției, sumele transmise de instituția superioară către instituțiile subordonate pentru efectuarea cheltuielilor din alocații bugetare, din fonduri speciale, fonduri cu destinație specială.

Decontările cu furnizorii și clienții cuprind operațiunile privind cumpărările respectiv vânzările de produse, lucrări executate, servicii prestate, și alte operațiuni efectuate.

Decontările cu personalul cuprind drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizațiile pentru concediile de odihnă, alte drepturi în bani și/sau în natură datorate de instituția publică personalului pentru munca prestată.

Decontările cu asigurările și protecția socială cuprind datoriile instituției (angajatorului) și salariaților (angajaților) la asigurările sociale de stat, asigurările sociale de sănătate, asigurările pentru șomaj.

Decontările cu bugetul statului cuprind impozitul pe salarii, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe clădiri și alte impozite, taxe, vărsăminte asimilate.

Decontările cu debitorii și creditorii diverși includ creanțele și datoriile față de alte persoane fizice sau juridice.

6.2. Evaluarea creanțelor și datoriilor

Evaluarea creanțelor și datoriilor se efectuează diferit în raport de momentul la care se referă, astfel:

Evaluarea inițială a creanțelor și datoriilor se efectuează la valoarea nominală.

Creanțele și datoriile în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb în vigoare la data efectuării tranzacțiilor, cât și în valută.

Evaluarea la momentul decontării creanțelor și datoriilor.

Creanțele și datoriile în lei sunt evaluate la valoarea nominală.

Creanțele și datoriile în valută sunt evaluate la cursul de la data efectuării tranzacției, în cazul în care acesta coincide cu cel din momentul decontării.

Dacă există o modificare a cursului de schimb între data efectuării tranzacției și data decontării oricăror elemente monetare ce rezultă dintr-o tranzacție în valută, trebuie înregistrate diferențe de curs valutar. Acestea trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar, astfel:

- dacă tranzacția este decontată în decursul aceluiași exercițiu financiar în care a fost efectuată, diferența de curs valutar este recunoscută în acel exercițiu;
- dacă tranzacția este decontată într-un exercițiu financiar ulterior, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare exercițiu financiar ce intervine până în exercițiul decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb aferente fiecărui exercițiu financiar.

Evaluarea la data bilanțului

Creanțele și datoriile în lei sunt evaluate la data întocmirii situațiilor financiare la valoarea nominală.

Creanțele și datoriile în valută sunt evaluate la data întocmirii situațiilor financiare la cursul de schimb publicat de BNR, valabil pentru ultima zi a perioadei de raportare.

Creanțele și datoriile aferente fondurilor nerambursabile primite de la Uniunea Europeană (PHARE, ISPA, SAPARD) sunt evaluate la data întocmirii situațiilor financiare, la cursul publicat de Banca Centrală Europeană, valabil pentru ultima zi a perioadei de raportare.

6.3. Contabilitatea creanțelor și datoriilor

6.3.1. Sistemul de conturi privind creanțele și datoriile

Creanțele și datoriile sunt reflectate în clasa a 4-a „Conturi de terți” a Planului de conturi general.

Conturile de creanțe au funcție contabilă de *activ*. Se *debitează* la constituirea creanțelor asupra terților. Se *creditează* la încasarea creanțelor. *Soldul debitor* reflectă creanțele de încasat de la terți.

Conturile datorii au funcție contabil de *pasiv*. Se *creditează* cu sumele datorate de terți. Se *debitează* cu sumele plătite terților. *Soldul creditor* reflectă sumele datorate terților.

Contabilitatea analitică a furnizorilor și clienților grupează furnizorii și clienții în furnizori interni și externi, clienți interni și externi, iar în cadrul acestora pe termen de plată, respectiv încasare: sub 1 an și peste 1 an.

De asemenea, se includ și provizioanele pentru deprecierea creanțelor, evidențiate în conturile din grupa 49 „*Provizioane pentru deprecierea creanțelor*”.

Sunt conturi de *pasiv*. În *credit* se înregistrează valoarea provizioanelor constituite pentru clienți incerti, dubioși, rău platnici sau aflați în litigiu. În *debit* se înregistrează diminuarea sau anularea provizioanelor constituite pentru deprecierea creanțelor. *Soldul creditor* reflectă valoarea provizioanelor pentru deprecierea creanțelor existente.

6.3.2. Documente specifice creanțelor și datoriiilor

Principalele documente în care se consemnează creanțele și datoriiile sunt:

Factura, avizul de însoțire, dispoziția de livrare, care au fost prezentate în capitolul anterior.

Statul de salarii servește ca document pentru calculul drepturilor bănești cuvenite salariaților și a contribuției angajatorului și angajaților la bugetul statului, asigurărilor și protecției sociale, și ca document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Lista de avans chenzinal servește ca document pentru calculul drepturilor bănești cuvenite salariaților ca avansuri chenzinale, pentru reținerea din statele de plată a avansurilor chenzinale plătite, și ca document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Fișa de evidență a salariilor reflectă timpul lucrat efectiv și salariile în scopul calculării indemnizațiilor pentru concediul de odihnă, precum și sumele care se rețin eșalonat (rate, chirii etc.).

6.3.3. Contabilitatea decontărilor cu furnizorii și clienții

Furnizorii reprezintă datorii ale instituției publice față de terți, generate de cumpărările de bunuri, executarea de lucrări, prestarea de servicii, cu plată ulterioară.

Decontările cu furnizorii pentru stocurile achiziționate, lucrările executate, serviciile prestate pentru care nu s-au primit facturi sunt reflectate în contabilitate în contul 408 „Furnizori – facturi nesosite”. Este cont de *pasiv*. În credit se înregistrează sumele datorate furnizorilor pentru care nu s-au întocmit facturi. În *debit* se înregistrează valoarea facturilor sosite. *Soldul creditor* exprimă datoriile față de furnizori pentru care nu s-au întocmit facturi.

Avansurile acordate furnizorilor pentru bunurile livrate, lucrările executate, serviciile prestate sunt evidențiate în contabilitate în contul 409 „Furnizori – debitori”. Este cont de *activ*. În *debit* înregistrează avansurile plătite furnizorilor. În *credit* înregistrează regularizarea avansurilor la primirea bunurilor. *Soldul debitor* reflectă avansurile acordate furnizorilor, nedecontate.

Exemplu:

O instituție publică finanțată de la bugetul local a efectuat pe trim.III exercițiul N următoarele operațiuni:

1. Acordă un avans în valoare de 300 lei, societății comerciale „Alpha” pentru achiziționarea de tipizate:

300 lei	409.1	=	770.2	300 lei
	Furnizori debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor		Finanțare de la bugetul local	

2. Achiziționează tipizate conform facturii în valoare de 400 lei:

400 lei	3028	=	401	400 lei
	Alte materiale consumabile		Furnizori	

3. Achită datoria față de furnizor, reținându-se avansul acordat:

400 lei	401	=	4091	300 lei
	Furnizori		Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor	300 lei
			770.2	100 lei
			Finanțarea de la bugetele locale	

4. Achiziționează un calculator conform facturii în valoare de 2.000 lei:

2.000 lei	214	=	404	2.000 lei
	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale		Furnizori de imobilizări	

5. Achiziționează echipament de lucru în valoare de 800 lei, pentru care nu s-a întocmit factura:

800 lei	303	=	408	800 lei
	Materiale de natură obiectelor de inventar		Furnizori – facturi nesosite	

6. Ulterior se primește factura în valoare de 1.000 lei:

200 lei	303	=	401	1.000 lei
	Materiale de natură obiectelor de inventar		Furnizori	
800 lei	408			
	Furnizori – facturi nesosite			

Clienții reprezintă creanțe ale instituției publice față de terți generate de vânzările de bunuri, executarea de lucrări, prestarea de servicii cu încasare ulterioară.

Decontările cu clienții pentru bunurile livrate, serviciile prestate, lucrările executate pentru care nu s-au întocmit facturi sunt evidențiate în contul 418 „*Clienți – facturi de întocmit*”. Este cont de *activ*. În *debit* înregistrează valoarea bunurilor livrate, a serviciilor efectuate pentru care nu s-au întocmit facturi. În *credit* înregistrează valoarea facturilor întocmite către clienți. *Soldul debitor* reprezintă valoarea bunurilor livrate, a serviciilor prestate pentru care nu s-au întocmit facturi.

Avansurile încasate de la clienți sunt evidențiate în contul 419 „*Clienți creditor*”. Este cont de *pasiv*. În *credit* înregistrează avansurile încasate de la clienți, în *debit* decontarea avansurilor primite de la clienți. *Soldul creditor* reprezintă avansurile primite de la clienți și nedecontate.

Exemplu:

O instituție publică finanțată din venituri proprii a efectuat următoarele operațiuni pe trimestrul I exercițiul N:

1. Încasează avansuri de la clienți 400 lei pentru efectuarea de cursuri de pregătire:

$$\begin{array}{rcll}
 400 \text{ lei} & 560 & = & 419 \quad 400 \text{ lei} \\
 & \text{Disponibil din venituri} & & \text{Clienți - creditori} \\
 & \text{proprii} & &
 \end{array}$$

2. Înregistrează efectuarea cursurilor de pregătire conform facturii în valoare de 500 lei:

$$\begin{array}{rcll}
 500 \text{ lei} & 4111 & = & 704 \quad 500 \text{ lei} \\
 & \text{Clienți} & & \text{Venituri din lucrări} \\
 & & & \text{executate și servicii} \\
 & & & \text{prestate}
 \end{array}$$

3. Încasează creanța de la clienți, reținându-se avansul primit:

$$\begin{array}{rcll}
 419 & = & 4111 & 400 \text{ lei} \\
 \text{Clienți - creditori} & & \text{Clienți} & \\
 560 & & & 100 \text{ lei} \\
 \text{Disponibil din venituri} & & & \\
 \text{proprii} & & &
 \end{array}$$

4. Înregistrează chiria aferentă unei clădiri, pentru care nu s-a întocmit încă factura în valoare de 300 lei:

$$\begin{array}{rcll}
 300 \text{ lei} & 418 & = & 706 \quad 300 \text{ lei} \\
 & \text{Clienți - facturi de} & & \text{Venituri din redevențe,} \\
 & \text{întocmit} & & \text{locații de gestiune și} \\
 & & & \text{chirii}
 \end{array}$$

5. Ulterior se emite factura în valoare de 300 lei:

$$\begin{array}{rcll}
 300 \text{ lei} & 4111 & = & 418 \quad 300 \text{ lei} \\
 & \text{Clienți} & & \text{Clienți - facturi} \\
 & & & \text{nesosite}
 \end{array}$$

6.3.4. Contabilitatea efectelor comerciale

Efectele comerciale sunt titluri de credit care îmbracă forma cambiei, biletului la ordin, cecului și atestă angajamentul clientului de a efectua o plată la scadența înscrisă pe efectul comercial.

Exemplu:

Un spital a efectuat pe tr.n.I exercițiul N următoarele operațiuni:

1. Achiziționează lenjerii și accesorii de pat conform facturii în valoare de 400 lei:

400 lei	303	=	401	400 lei
	Materiale de natura obiectelor de inventar		Furnizori	

2. Pentru decontarea facturii, se acceptă la plată o cambie scadentă peste 10 zile:

400 lei	401	=	403	400 lei
	Furnizori		Efecte de plătit	

3. Înregistrează plata la scadență a cambiei:

400 lei	403	=	7702	400 lei
	Efecte de plătit		Finanțarea de la bugetele locale	

4. Înregistrează efectuarea de servicii medicale pentru pacienții neasigurați ai unei companii (aceasta suportă cheltuielile cu spitalizarea) conform facturii în valoare de 200 lei:

200 lei	4111	=	704	200 lei
	Clienți		Venituri din lucrări executate și servicii prestate	

5. Decontarea facturii se efectuează prin acceptarea unui bilet la ordin scadent peste 5 zile:

200 lei	413	=	4111	200 lei
	Efecte de primit		Clienți	

6. Înregistrează încasarea biletului la ordin la scadență:

200 lei	560	=	413	200 lei
	Disponibil din venituri proprii		Efecte de primit	

6.3.5. Contabilitatea decontărilor cu personalul, asigurările și protecția socială

Decontările cu personalul sunt evidențiate în contabilitate prin intermediul următoarelor conturi:

- ❑ 641 „Cheltuieli cu personalul” – reflectă cheltuielile cu salariile personalului;
- ❑ 421 „Personal – salarii datorate” – reflectă salariile și alte drepturi cuvenite salariaților;
- ❑ 423 „Personal – ajutoare materiale datorate” – reflectă ajutoarele de boală pentru incapacitate temporară de muncă, a celor pentru îngrijirea copilului, a altor ajutoare acordate;
- ❑ 425 „Avansuri acordate personalului” – reflectă avansurile acordate din salarii angajaților;
- ❑ 426 „Drepturi de personal neridicate” – reflectă salariile și ajutoarele materiale neridicate în termenul legal;
- ❑ 427 „Rețineri din salarii datorate terților” – reflectă reținerile din salarii datorate terților;
- ❑ 428 „Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul” – reflectă debitele provenite din avansurile de trezorerie nedecontate, din distribuiri de uniforme și echipament de lucru, din pagube materiale precum și sumele ce urmează a fi încasate de la salariați aferente exercițiului curent.

Salariul (venitul brut) cuprinde: salariul de bază cuvenit salariatului, sporuri și adaosuri, indemnizații și alte sporuri acordate pentru conducere, pentru concediul de odihnă, avantaje în natură, alte drepturi de personal.

Nu sunt incluse în veniturile salariale:

- ❑ ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, veniturile reprezentând cadouri pentru copii minori ai salariaților, cadourile oferite salariaților, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii sau alte persoane, conform contractului de muncă. Cadourile oferite de angajatori (instituțiile publice) copiilor minori ai angajaților cu ocazia „Paștelui”, zilei de „1 Iunie”, „Crăciunului”, angajaților cu ocazia zilei de „8 Martie” sunt neimpozabile, în măsura în care valoarea cadoului oferit fiecărei persoane nu depășește 150 lei.

- tichetele de masă și drepturile de hrană acordate de angajatori angajaților conform legislației în vigoare;
- cazarea și contravaloarea chiriei pentru locuințele puse la dispoziția oficialităților publice, a angajaților consulari și diplomatici care lucrează în afara țării conform legislației în vigoare;
- costul abonamentelor telefonice și al convorbirilor telefonice, inclusiv cartele telefonice, efectuate în vederea îndeplinirii sarcinilor de serviciu;
- cheltuielile efectuate de angajator pentru pregătirea profesională și perfecționarea angajatului legată de activitatea desfășurată de acesta pentru angajator;
- alte elemente prevăzute de codul fiscal.

Pentru determinarea salariului net se iau în considerare deducerea personală și impozitul pe salarii. Deducerea personală se acordă persoanelor fizice care au un venit brut de până la 1.000 lei inclusiv, la locul unde se află funcția de bază astfel:

- pentru contribuabilii care nu au persoane în întreținere – 250 lei;
- pentru contribuabilii care au o persoană în întreținere – 350 lei;
- pentru contribuabilii care au două persoane în întreținere – 450 lei;
- pentru contribuabilii care au trei persoane în întreținere – 550 lei;
- pentru contribuabilii care au patru sau mai multe persoane în întreținere 650 lei.

Sunt considerate persoane în întreținere soția/soțul, copiii sau alți membrii ai familiei, rudele contribuabilului până la gradul al doilea inclusiv, ale cărei venituri impozabile/neimpozabile nu depășesc 250 lei lunar.

Contribuabilii care realizează venituri brute lunare din salarii cuprinse între 1001 lei și 3.000 lei inclusiv, beneficiază de deduceri personale degresive stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice; pentru veniturile brute lunare salariale mai mare de 3.000 lei nu se mai acordă deducere personală.

Impozitul pe salarii se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei impozabile.

Relațiile de calcul a bazei impozabile și a salariului net sunt:

Salariu de încadrare:

- + sporuri și adaosuri
- + avantaje în natură
- + alte drepturi de personal
- = Venit brut total
- contribuția personalului la asigurările sociale de stat
- contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate
- contribuția personalului la ajutorul de șomaj
- = Venit net
- Deduceri
- = Bază impozabilă
- Impozit pe salariu
- = Salariu net

Rest de plată = Venit net – avansuri acordate personalului –
rețineri datorate terților – avantaje în natură –
impozit pe salarii

Decontările cu asigurările sociale și protecția socială, reprezentate de contribuții ale instituției și salariaților la asigurările sociale de stat, asigurările sociale de sănătate, asigurările de șomaj, sunt reflectate în conturile:

- 6451 „Cheltuieli cu contribuția unității la asigurările sociale”;
- 6452 „Cheltuieli cu contribuția unității la asigurările de șomaj”;
- 6453 „Cheltuieli cu contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”;
- 6458 „Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială”;
- 4311 „Contribuția unității la asigurările sociale”;
- 4312 „Contribuția individuală de asigurări sociale”;
- 4313 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”;
- 4314 „Contribuția angajaților pentru asigurări sociale de sănătate”;
- 4371 „Contribuția unității la bugetul asigurărilor pentru șomaj”;
- 4372 „Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj”;
- 4381 „Alte datorii sociale”.

Contribuțiile angajatorului la asigurările sociale de stat, de sănătate, la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale și ajutor de șomaj se

determină prin aplicarea cotelor de impozitare asupra fondului total de salarii brute realizate lunar.

Contribuțiile angajaților la asigurările sociale de stat, de sănătate se determină prin aplicarea cotelor de impozitare asupra venitului brut realizat lunar. Contribuția angajaților la fondul de șomaj se calculează prin aplicarea cotei de impozitare asupra salariului de încadrare.

Contribuțiile angajatorului și angajaților la asigurările și protecția socială trebuie achitate lunar de instituție până cel mai târziu pe data de 25 a lunii următoare celei pentru care se datorează contribuțiile.

Exemplu: - contabilitatea salariilor și a contribuțiilor la asigurări și protecție socială.

a) În luna februarie, o instituție publică finanțată de la bugetul local prezintă următoarele informații:

- ✓ fond brut de salarii 7.000 lei;
- ✓ avansuri acordate salariaților 1.400 lei;
- ✓ rețineri în favoarea terților 200 lei;
- ✓ contribuțiile personalului sunt: CAS 9,5%; CASS 6,5%; ajutor de șomaj 3%;
- ✓ impozit pe salarii 300 lei;
- ✓ salarii neridicate 400 lei;
- ✓ contribuțiile instituției sunt: CAS 22%; CASS 7%, ajutor de șomaj 3%; contribuția la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale 35 lei.

Reflectați în contabilitate, operațiunile privind salariile.

1. Se înregistrează avansurile acordate personalului:

1.400 lei	425	=	5311	1.400 lei
	Avansuri acordate		Casa în lei	
	personalului			

2. Se înregistrează ștutul de plată a salariilor:

7.000 lei	641	=	421	7.000 lei
	Cheltuieli cu personalul		Personal – salarii datorate	

3. Se înregistrează rețineri din salariile personalului:

3090 lei	421	=	4312	665 lei
	Personal – salarii datorate		Contribuția individuală de asigurări sociale	
			4314	455 lei
			Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate	
			4372	70 lei
			Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj	
			444	300 lei
			Impozitul pe venit de natură salarială	
			427	200 lei
			Rețineri din salarii datorate terților	
			425	1400 lei
			Avansuri acordate personalului	

4. Se înregistrează contribuțiile instituției la asigurări și protecție socială:

1.540 lei	6451	=	4311	1540 lei
	Cheltuieli cu contribuția unității la asigurările sociale		Contribuția unității la asigurările sociale	
210 lei	6452	=	4371	210 lei
	Cheltuieli cu contribuția unității la asigurările de șomaj		Contribuția unității la bugetul asigurărilor pentru șomaj	
490 lei	6453	=	4313	490 lei
	Cheltuieli cu contribuția angajatorului pentru asigurări sociale de sănătate		Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	
10 lei	6458	=	4381	10 lei
	Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială		Alte datorii sociale	

5. Se înregistrează plata salariilor 3510 lei și salariile neridicate 400 lei:

3.910 lei	421		5311	3.510 lei
	Personal – salarii datorate		Casa în lei	
			426	400 lei
			Drepturi de personal neridicate	

6. Se înregistrează virarea obligațiilor pe destinații:

665 lei	4312	770.2	3.965 lei
	Contribuția individuală de asigurări sociale	Finanțarea de la bugetele locale	
455 lei	4314		
	Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate		
70 lei	4372		
	Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj		
300 lei	444		
	Impozitul pe venit de natură salarială		
200 lei	427		
	Rețineri din salarii datorate terților		
1540 lei	4311		
	Contribuția unității la asigurările sociale		
210 lei	4371		
	Contribuția unității la bugetul asigurărilor pentru șomaj		
490 lei	4313		
	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate		
10 lei	4381		
	Alte datorii sociale		

b) O instituție publică finanțată din venituri proprii acordă unui salariat, în luna martie, următoarele drepturi salariale: salariu de încadrare 1000 lei, spor de vechime 10%, telefon 100 lei, depășire 50 lei, bunuri primite în natură pe lângă salariu 90 lei, cadou de 8 martie 150 lei, tichete de masă 23 x 68.000 lei. Salariatul are în întreținere un copil minor și mama pensionară (primește pensie în valoare de 300 lei).

Să se calculeze salariul cuvenit angajatei și să se reflecte în contabilitate operațiunile corespunzătoare.

Salariu de încadrare	1.000 lei
+ Spor de vechime	100 lei (1000 lei x 10%)
+ Avantaje în natură:	<u>290 lei</u>
✓ telefon	50 lei

✓ cadou de 8 martie	150 lei
✓ bunuri primite pe lângă salariu	90 lei

= Total venituri brute 1390 lei

- CAS (9,5% x 1390 lei) 132,05 lei

- CASS (6,5% x 1390 lei) 90,35 lei

- Șomaj (1% x 1000 lei) 10,00 lei

= Total 1157,6 lei

- deducere (1 persoană) 290,0 lei

(mama nu este considerată
persoană în întreținere,
deoarece venitul său
depășește 250 lei)

- Alte deduceri (cadou) 150,0 lei

= Baza impozabilă 717,6 lei

- Impozit pe salarii 114,816 lei (717,6 x 16%)

= Salariu net 602,784 lei

Rest de plată = 1157,6 lei – 290 lei – 114,816 lei = 752,784 lei

1. Se înregistrează ștutul de plată:

1.390 lei	641	=	421	1.390 lei
	Cheltuieli cu personalul		Personal – salarii datorate	

2. Se înregistrează reținerile din salariile personalului:

347,216 lei	421	=	4312	132,05 lei
	Personal – salarii datorate		Contribuția individuală de asigurări sociale	
			4314	90,35 lei
			Contribuția angajaților pentru asigurări sociale de sănătate	
			4372	10 lei
			Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj	
			444	114,816 lei
			Impozitul pe venituri de natură salarială	

3. Se înregistrează retribuițiile instituției la CAS 22%, CASS 7%, șomaj 1%, fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale 6,95 lei.

305,8 lei	6451	=	4311	305,8 lei
	Cheltuieli cu contribuția unității la asigurările sociale		Contribuția unității la asigurările sociale	
41,7 lei	6452	=	4371	41,7 lei
	Cheltuieli cu contribuția unității la asigurările de șomaj		Contribuția unității la bugetul asigurărilor pentru șomaj	
97,3 lei	6453	=	4313	97,3 lei
	Cheltuieli cu contribuția angajatorului pentru asigurări sociale de sănătate		Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	
6,95 lei	6458	=	4381	6,95 lei
	Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială		Alte datorii sociale	

4. Se ridică numerar și se achită salariile:

	5311	=	560	752,784 lei
	Casa în lei		Disponibilul din venituri proprii	
1042,784 lei	421	=	5311	752,784 lei
	Personal – salarii datorate		Casa în lei	
			7588	290 lei
			Alte venituri din exploatare	

5. Se achită obligațiile la buget:

132,05 lei	4312	=	560	798,966 lei
	Contribuția individuală de asigurări sociale		Disponibil din venituri proprii	
90,35 lei	4314			
	Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate			
10 lei	4372			
	Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj			
114,816 lei	444			
	Impozitul pe venit de natură salarială			
305,8 lei	4311			
	Contribuția unității la asigurările sociale			
41,7 lei	4371			
	Contribuția unității la bugetul asigurărilor pentru șomaj			
490 lei	4313			
	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate			
6,95 lei	4381			
	Alte datorii sociale			

Indemnizațiile de maternitate și cele de îngrijire a copilului se suportă din bugetul asigurărilor sociale de stat. Acestea se acordă numai dacă angajata a realizat la bugetul asigurărilor sociale de stat cel puțin 10 luni în ultimele 12 luni anterioare producerii riscului și sunt scutite de rețineri (CAS, CASS, ajutor de șomaj, impozit pe salarii). Se reflectă în contabilitate astfel:

4311	=	423
Contribuția unității la asigurări sociale		Personal – ajutoare materiale

Imputarea minusurilor constatate în gestiune se efectuează la valoarea actuală. Diferența dintre valoarea actuală (mai mare) și valoarea contabilă (mai mică) a bunului imputat reprezintă o datorie față de buget ce urmează a fi achitată; aceasta se reflectă în contul 4481 „*Alte datorii față de buget*”, iar valoarea contabilă a bunului imputat, în creditul contului 758 „*Alte venituri din exploatare*”.

Exemplu: - contabilitatea minusurilor imputabile constatăte în gestiune

La un ordonator terțiar de subordonare centrală, gestionarului magaziei de materiale i se impută un minus, valoarea actuală 50 lei, valoarea contabilă 35 lei. Gestionarul își recunoaște vina și depune banii.

a) se înregistrează imputarea lipsei:

50 lei	4282	=	758	355 lei
	Alte creanțe în legătură cu personalul		Alte venituri din exploatare	
			4481	15 lei
			Alte datorii față de buget	

b) se înregistrează încasarea pagubei:

50 lei	5311	=	4282	50 lei
	Casa în lei		Alte creanțe în legătură cu personalul	

c) se înregistrează depunerea numerarului:

50 lei	770.1	=	5311	50 lei
	Finanțare de la bugetul de stat		Casa în lei	

a) se înregistrează achitarea obligației la buget:

15 lei	4481	=	770.1	15 lei
	Alte datorii față de buget		Finanțarea de la bugetul de stat	

În cazul în care imputațiile urmează să fie soluționate de instanțele judecătorești, până la decizia acestora, pentru suma depusă de vinovat se va utiliza contul 462 „*Creditori d'aversi*”.

Soluționarea cazului poate avea două variante:

- ☐ declararea vinovăției gestionarului;
- ☐ declararea nevinovăției gestionarului.

Reluând exemplul anterior, presupunem:

➔ gestionarul contestă imputația în instanță; aceasta decide vinovăția gestionarului:

a) se înregistrează imputarea lipsei:

50 lei	4282	=	758	35 lei
	Alte creanțe în legătură cu		Alte venituri din exploatare	
	personalul			

4481	15 lei
------	--------

Alte datorii față de buget

b) se înregistrează încasarea imputației:

50 lei	5311	=	462	50 lei
	Casa în lei		Creditori diverși	

c) se înregistrează depunerea numerarului:

50 lei	770.1	=	5311	50 lei
	Finanțarea de la bugetul		Casa în lei	
	de stat			

d) gestionarul este declarat vinovat și prin urmare se va înregistra compensarea creanței asupra gestionarului cu datoria instituției publice față de acesta:

50 lei	462	=	4282	50 lei
	Creditori diverși		Alte creanțe în legătură cu	
			personalul	

e) se înregistrează achitarea obligației la buget:

15 lei	4481	=	770.1	15 lei
	Alte datorii față de buget		Finanțarea de la bugetul de	
			stat	

➔ în cazul în care instanța decide nevinovăția gestionarului, operațiile sunt:

a) se înregistrează imputarea lipsei:

50 lei	4282	=	758	35 lei
	Alte creanțe în legătură cu personalul		Alte venituri din exploatare	
			4481	15 lei
			Alte datorii față de buget	

b) se înregistrează încasarea imputației:

50 lei	5311	=	462	50 lei
	Casa în lei		Creditori diverși	

a) se înregistrează depurarea numerarului:

50 lei	770.1	=	5311	50 lei
	Finanțarea de la bugetul de stat		Casa în lei	

c) se înregistrează restituirea sumei gestionarului:

50 lei	462	=	5311	50 lei
	Creditori diverși		Casa în lei	

d) se înregistrează anularea operațiunii de imputație:

50 lei	4282	=	758	35 lei
	Alte creanțe în legătură cu personalul		Alte venituri din exploatare	
			4481	15 lei
			Alte datorii față de buget	

e) se înregistrează minusul de materiale pe cheltuiala instituției publice:

35 lei	602	=	302	35 lei
	Cheltuieli cu materialele consumabile		Materiale consumabile	

6.3.6. Contabilitatea decontărilor cu bursierii și doctoranzii

Evidențiază decontările cu elevii, studenții, doctoranzii pentru bursele cuvenite.

Exemplu:

1. O instituție de învățământ preuniversitar înregistrează bursele lunii martie, în valoare de 3000 lei:

3.000 lei	675	=	429	3.000 lei
	Cheltuieli privind transferurile neconsolidabile		Bursieri și doctoranzi	

2. Se înregistrează ridicarea de numerar 3.000 lei pentru plata burselor:

3.000 lei	5311	=	770.2	3000 lei
	Casa în lei		Finanțare de la bugetul local	

3. Se înregistrează plata burselor 2.500 lei, restul bursei neridicate:

3.000 lei	429		5311	2500 lei
	Burse și doctoranzi		Casa în lei	
			462	500 lei
			Creditori diverși	

4. Se înregistrează plata burselor neridicate:

500 lei	462	=	5311	500 lei
	Creditori diverși		Casa în lei	

6.3.7. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului

În cadrul decontărilor cu bugetul statului se includ impozitul pe salarii, taxa pe valoarea adăugată, alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, alte datorii cu bugetul statului.

Impozitul pe salarii cuprinde totalul impozitelor individuale calculate asupra bazelor impozabile ale salariaților instituțiilor. Modalitățile de calcul și contabilizarea impozitului pe salarii au fost prezentate în subcapitolul anterior.

Taxa pe valoarea adăugată reprezintă un impozit indirect datorat bugetului de stat, de către instituțiile finanțate din venituri proprii. Cu excepția

acestora celelalte instituții publice nu reflectă distinct în contabilitate taxa pe valoarea adăugată.

Documentele obligatorii ce trebuie întocmite de plătitorii de taxă pe valoarea adăugată sunt **jurnalul pentru vânzări** (stabilește TVA colectată), **jurnalul pentru cumpărări** (stabilește TVA deductibilă) și **decontul pentru TVA**.

Cotele de taxă pe valoarea adăugată sunt: cota de 19% aplicată asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de TVA sau nu este supusă cotei reduse de TVA și cota de 9% aplicată asupra bazei de impozitare pentru anumite categorii de bunuri și servicii (medicamente, livrarea de manuale școlare etc.). De asemenea, există și operațiuni scutite de TVA (spitalizarea, centre de îngrijire și diagnostic etc.).

Evidențierea în contabilitate a operațiunilor privind taxa pe valoarea adăugată se realizează cu ajutorul conturilor: 4423 „TVA de plată”, 4424 „TVA de recuperat”, 4426 „TVA deductibilă”, 4427 „TVA colectată”, 4428 „TVA neexigibilă”.

4423 „TVA de plată” reflectă taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat. Este cont de *pasiv*. În *credit* se înregistrează la sfârșitul lunii taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului statului, calculată ca diferență între soldul creditor al contului 4427 „TVA colectată” (mai mare) și soldul debitor al contului 4426 „TVA deductibilă” (mai mică). În *debit* se înregistrează taxa pe valoarea adăugată plătită bugetului de stat. *Soldul creditor* reprezintă taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat.

4424 „TVA de recuperat” reflectă taxa pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului. Este cont de *activ*. În *debit* se înregistrează la sfârșitul lunii taxa pe valoarea adăugată calculată ca diferență între soldul creditor al contului 4427 „TVA colectată” (mai mic) și soldul debitor al contului 4426 „TVA deductibilă” (mai mare). În *credit* se înregistrează taxa pe valoarea adăugată recuperată de la bugetul statului. *Soldul debitor* reprezintă taxa pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului. *Soldul creditor* reprezintă taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat.

4426 „TVA deductibilă” reflectă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate și serviciilor primite de la terți.

Este cont de *activ*. În *debit* se înregistrează taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare bunurilor ș. serviciilor achiziționate. În *credit* se înregistrează suma dedusă din taxa pe valoarea adăugată ce urmează a se recupera de la bugetul statului. Nu prezintă sold la sfârșitul lunii.

4427 „TVA colectată” evidențiază taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor vândute și serviciilor prestate. Este cont de *pasiv*. În *credit* se înregistrează taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare vânzărilor de bunuri și prestărilor de servicii. În *debit* se înregistrează dreptul instituției de a deduce taxa pe valoarea adăugată și taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat. Nu prezintă sold.

4428 „TVA neexigibilă” evidențiază taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate sau livrate cu plata în rate precum și cea inclusă în prețul de vânzare cu amănuntul la instituțiile care evidențiază mărfurile la prețul de vânzare cu amănuntul. Este cont *bifuncțional*. În *credit* se înregistrează taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise pentru bunurile livrate sau serviciile prestate, ce urmează a se încasa în lunile următoare prin decontări succesive și taxa pe valoarea adăugată aferentă prețului de vânzare cu amănuntul. În *debit* se înregistrează taxa pe valoare adăugată aferente: vânzărilor de bunuri și servicii cu plata în rate devenite exigibile, cumpărărilor de bunuri și servicii cu plata în rate, mărfurilor vândute la prețul de vânzare cu amănuntul. Soldul contului reprezintă taxa pe valoarea adăugată neexigibilă.

Exemplu:

O instituție publică finanțată din venituri proprii a efectuat următoarele operațiuni:

1. Se înregistrează achiziționarea de materiale consumabile conform facturii în valoare de 300 lei, TVA 19%:

	302	=	401	357 lei
300 lei	Materiale consumabile		Furnizori	
57 lei	4426			
	TVA deductibilă			

2. Se înregistrează achiziționarea unui calculator cu plata în rate, conform facturii în valoare de 2000 lei, TVA 19%:

2.000 lei	214	404	2.380 lei
	Mobilier, aparatură birotică,	Furnizori de	
	echipamente de protecție a	imobilizări	
	valorilor umane și materiale și		
	alte active corporale		
380 lei	4428		
	TVA neexigibilă		

3. Se înregistrează plata primii rate 200 lei, TVA 19%:

238 lei	404	=	560	238 lei
	Furnizori de imobilizări		Disponibil in venituri proprii	
38 lei	4426		4428	38 lei
	TVA deductibilă		TVA neexigibilă	

4. Se înregistrează vânzarea de produse finite conform facturii în valoare de 800 lei, TVA 19%, valoarea la cost de producție a produselor finite vândute 500 lei.

952 lei	4111	701	800 lei
	Clienți	Venituri din vânzarea produselor finite	
		4427	152 lei
		TVA colectată	
500 lei	711	=	345
	Variația stocurilor		500 lei
		Produse finite	

5. Se înregistrează închiderea conturilor de TVA:

D 4426 „TVA deductibilă” C		D 4427 „TVA colectată” C	
57			152
38			
RD 95	RC	RD 152	RC
TSD 95	TSD	TSD 152	TSC
	SFD 95	SFC 152	

D 4428 „TVA neexigibilă” C	
380	38
RD 380	38 RC
TSD 380	38 TSC
	SFD 342

4427 „TVA colectată” > 4426 „TVA deductibilă” =>

4423 „TVA de plată” = TVA colectată – TVA deductibilă = 152 – 95 = 57 lei

152 lei	4427	=	4426	95 lei
	TVA colectată		TVA deductibilă	
			4423	57 lei
			TVA de plată	

6. Se înregistrează plata TVA:

57 lei	4423	=	560	57 lei
	TVA de plată		Disponibil din venituri proprii	

În cazul în care 4426 „TVA deductibilă” > 4427 „TVA colectată” => 4424 „TVA de recuperat” = TVA deductibilă – TVA colectată

4427	4426
TVA colectată	TVA deductibilă
4424	
TVA de recuperat	

☐ se înregistrează încasarea TVA de recuperat:

560	=	4424
Disponibil din venituri proprii		TVA de recuperat

Sau:

☐ se înregistrează compensarea cu TVA de plată din lunile următoare:

4423	=	4424
TVA de plată		TVA de recuperat

În categoria **alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate** se includ taxa asupra mijloacelor de transport, impozitul pe clădiri, alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate. Acestea se detaliază în contabilitatea analitică pe feluri de impozite, taxe și vărsăminte datorate bugetului de stat și bugetelor locale.

Exemplu:

1. Se înregistrează achiziționarea din import de materiale consumabile în valoare de 300 euro, cursul de schimb 3,7 lei, taxe vamale 80 lei:

1.180 lei	302	401	1100 lei
	Materiale consumabile	Furnizori	
		446	80 lei
		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	

2. Se înregistrează impozitul pe clădiri 100 lei:

100 lei	6588	=	446	100 lei
	Alte cheltuieli operaționale		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	

6.3.8. Contabilitatea decontărilor cu debitorii și creditorii diverși

Contul 461 „*Debitori diverși*” evidențiază debitorii din pagube materiale create de terți, sumele imputate persoanelor vinovate pentru pagubele aduse instituției publice, sumele rezultate din vânzarea activelor imobilizate.

Exemplu:

1. Se înregistrează o lipsă de materiale, imputabilă, valoarea actuală 300 lei, valoarea contabilă 25 lei. Vinovatul nu este salariat al instituției:

300 lei	461	758	250 lei
	Debitori diverși	Alte venituri din exploatare	
		4481	50 lei
		Alte datorii față de buget	

2. Se înregistrează vânzarea unui mijloc de transport, (finanțat din venituri proprii) conform facturii în valoare de 3.000 lei; valoarea de intrare 2.800 lei, amortizarea calculată și înregistrată 2.600 lei:

a) se înregistrează vânzarea mijlocului de transport:

3.000 lei	461	=	7583	3.000 lei
	Debitori diverși		Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital	

c) se înregistrează scoaterea din evidență a mijlocului de transport:

2.600 lei	2813	2133	2.800 lei
	Amortizarea mijloacelor de transport	Mijloace de transport	
200 lei	6588		
	Alte cheltuieli operaționale		

d) Se înregistrează încasarea facturii:

3.000 lei	560	=	461	3.000 lei
	Disponibil din venituri proprii		Debitori diverși	

e) Se înregistrează penalizări în valoare de 100 lei datorate de terți:

100 lei	461	=	7581	100 lei
	Debitori diverși		Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități	

Contul 462 „*Creditori diverși*”, evidențiază obligațiile instituției față de terți pentru anumite operațiuni și a fost prezentat în subcapitolele anterioare.

6.3.9. Contabilitatea decontărilor între exercițiile financiare și a operațiilor în curs de clarificare

Decontările între exercițiile financiare sunt reflectate în contul 472 „*Venituri înregistrate în avans*” și includ veniturile încasate în perioada curentă dar care sunt aferente perioadelor sau exercițiilor următoare (venituri din chiri, abonamente și alte venituri aferente perioadelor următoare). Este cont de *pasiv*. În *credit* evidențiază veniturile înregistrate în avans și veniturile de realizat aferente perioadelor următoare. În *debit* evidențiază veniturile înregistrate în avans aferente perioadei curente. Soldul contului reprezintă veniturile înregistrate în avans.

Exemplu:

O instituție de învățământ superior încasează în luna decembrie N, 3.000 lei chirie pentru sălile de curs ce urmează a fi puse la dispoziția CECCAR în luna ianuarie N+1:

3.000 lei	560	=	472	3.000 lei
	Disponibil din venituri proprii		Venituri înregistrate în avans	

În ianuarie N+1, se transferă veniturile înregistrate în avans, la venituri curente:

3.000 lei	472	=	706	3.000 lei
	Venituri înregistrate în avans		Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	

Decontările din operațiile în curs de clarificare includ operațiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, fiind necesare clarificări ulterioare; sumele corespunzătoare acestor operațiuni trebuie clarificate de

instituție în maximum 3 luni de la data constatării. Sunt reflectate în contul 473 „Decontări din operații în curs de clarificare”. Este cont bifuncțional. În debit înregistrează sumele în curs de clarificare. În credit înregistrează sumele clarificate. Soldul contului reprezintă sumele neclarificate.

Exemplu:

O instituție finanțată de la bugetul local achită factura de telefon în valoare de 2.000 lei; deoarece valoarea facturii este mare instituția depune o contestație la Romtelecom, așteptând clarificarea acesteia în termen de 30 zile:

2.000 lei	473	=	770.2	2.000 lei
	Decontări din operații în curs de clarificare		Finanțare de la bugetul local	

Ulterior, se primește răspunsul de la Romtelecom conform căruia valoarea facturii este reală și se înregistrează pe cheltuieli:

2.000 lei	626	=	473	2.000 lei
	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații		Decontări din operații în curs de clarificare	

6.3.10. Contabilitatea decontărilor între instituțiile publice

Decontările între instituțiile publice sunt reflectate în contabilitate în contul 481 „Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate” și evidențiază raporturile de decontare intervenite în cursul execuției între instituții, reprezentând valoarea materialelor transmise și primite pentru desfășurarea activității acestora, sumele transmise de instituția superioară către instituțiile subordonate pentru efectuarea cheltuielilor din fonduri speciale, fonduri cu destinație specială, împrumuturi externe rambursabile și nerambursabile. Este cont *bifuncțional*. În debit se înregistrează valoarea materialelor și a sumelor transmise (la instituția care transmite), iar în credit valoarea materialelor și a sumelor primite (la instituția care primește).

Decontările între instituțiile publice se înregistrează reciproc și în aceeași perioadă de gestiune, atât în contabilitatea unității debitoare cât și a celei creditoare.

Exemplu:

Se înregistrează transfer de materiale consumabile în valoare de 1.000 lei:

□ în contabilitatea instituției publice superioare:

$$\begin{array}{rclcl}
 1.000 \text{ lei} & 4812 & = & 302 & 1.000 \text{ lei} \\
 \text{Decontări privind} & & & \text{Materiale consumabile} & \\
 \text{stocurile} & & & &
 \end{array}$$

□ în contabilitatea instituției publice subordonate:

$$\begin{array}{rclcl}
 1.000 \text{ lei} & 302 & = & 4812 & 1.000 \text{ lei} \\
 \text{Materiale consumabile} & & & \text{Decontări privind stocurile} &
 \end{array}$$

Se înregistrează transfer de numerar 1.500 lei:

□ în contabilitatea instituției publice superioare:

$$\begin{array}{rclcl}
 1.500 \text{ lei} & 4811 & = & 5311 & 1.500 \text{ lei} \\
 \text{Decontări privind} & & & \text{Casa în lei} & \\
 \text{operațiunile financiare} & & & &
 \end{array}$$

□ în contabilitatea instituției publice subordonate:

$$\begin{array}{rclcl}
 1.500 \text{ lei} & 5311 & = & 4811 & 1.500 \text{ lei} \\
 \text{Casa în lei} & & & \text{Decontări privind} & \\
 & & & \text{operațiunile} & \\
 & & & \text{financiare} &
 \end{array}$$

6.3.11. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea creanțelor

Provizioanele pentru deprecierea creanțelor se constituie la sfârșitul exercițiului financiar, când se estimează probabilitatea de încasare a creanțelor.

$$\text{Provizion pentru deprecierea creanțelor} = \text{Valoarea creanței} \times \text{Probabilitatea de neîncasare a creanței}$$

Exemplu:

O instituție publică are de încasat de la clientul „X” o factură în valoare de 300 lei, reprezentând contravaloarea chiriei pentru o clădire. La sfârșitul exercițiului N, se constată că gradul de recuperabilitate al creanței este 70%. În exercițiul N+1 clientul „X” plătește 100 lei, restul fiind irecuperabil.

Reflectarea în contabilitate a provizioanelor pentru deprecierea creanțelor se poate realiza prin două metode: metoda reluării provizioanelor și metoda anulării globale a provizioanelor.

Exemplul menționat va fi prezentat prin metoda reluării provizioanelor:

31.12.N

1. Se înregistrează creanță incertă:

300 lei	4118	=	4111	300 lei
	Clienți incerti		Clienți	

2. Se înregistrează provizionul pentru deprecierea creanțelor (300 lei x 30%):

90 lei	6852	=	491	90 lei
	Cheltuieli operaționale privind provizioanele		Provizioane pentru deprecierea creanțelor	

31.12.N+1

3. Se înregistrează încasarea parțială a creanței incerte:

100 lei	560	=	4118	100 lei
	Disponibil din venituri proprie		Clienți incerti	

4. Se înregistrează pierderea creanței 200 lei = 300 lei – 100 lei:

200 lei	654	=	4118	200 lei
	Pierderi din creanțe		Clienți incerti	

5. Se înregistrează anularea provizionului pentru deprecierea creanțelor, rămas fără obiect:

90 lei	491	=	781	90 lei
	Provizioane pentru deprecierea creanțelor clienți		Venituri din provizioane privind activitatea operațională	

Capitolul 7

CONTABILITATEA TREZORERIEI

Noua contabilitate publică

7.1. Delimitări privind trezoreria

Contabilitatea trezoreriei asigură evidența existenței și mișcării titlurilor de plasament, altor valori de trezorerie, a disponibilităților existente în conturi la trezoreria statului, Banca Națională, băncile comerciale și în casierie.

Instituțiile publice (Parlamentul, Administrația Prezidențială, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administrației publice, alte autorități publice, instituțiile publice autonome și instituțiile din subordonarea acestora) indiferent de sistemul de finanțare și de subordonare, inclusiv activitățile de pe lângă unele instituții publice, finanțate integral din venituri proprii, efectuează operațiunile de încasări și plăți prin **unitățile teritoriale ale trezoreriei statului** în raza cărora își au sediul și unde au deschise conturi de venituri, cheltuieli și disponibilități în condiții de siguranță și *fără comisioane*. Este interzisă efectuarea operațiilor de mai sus prin băncile comerciale.

În vederea efectuării cheltuielilor, instituțiile publice au obligația de a prezenta trezoreriei statului la care au deschise conturile, bugetul de venituri și cheltuieli, creditele bugetare putând fi folosite, la cererea Ordonatorului de credite, numai după deschidere și repartizare. Angajarea și utilizarea creditelor bugetare se face în limita prevederilor și destinațiilor aprobate prin buget, pentru cheltuieli strict legate de activitatea instituției. Orice venit neîncasat și orice cheltuială angajată, lichidată, ordonanțată și neplătită până la 31 decembrie, se va încasa sau se va plăti în contul bugetului pe anul viitor.

Trezoreria cuprinde următoarele componente:

- ❑ **Investiții financiare pe termen scurt** cuprind acțiunile achiziționate în vederea revânzării, și obligațiunile emise și răscumpărate de consiliile locale, județene și Consiliul General al Municipiului București.
- ❑ **Conturile la bănci** cuprind valorile de încasat, cum sunt cecurile și efectele comerciale cepuse la bănci, disponibilitățile în lei și valută, carnete de cecuri cu limită de sumă, credite bancare pe termen scurt și dobânzile aferente. Operațiile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate, la cursul zilei precedente, comunicat de BNR. La închiderea exercițiului, disponibilitățile în valută și alte valori de trezorerie (titluri de stat în valută, acreditive și depozite pe termen scurt în valută) sunt evaluate la cursul de schimb din 31 decembrie, iar diferențele de curs rezultate se înregistrează ca venituri sau cheltuieli financiare din diferențe de curs.

- ❑ **Disponibilități aflate în casierie** trebuie astfel organizate încât încasările și plățile în numerar să fie efectuate în condiții de siguranță, cu respectarea dispozițiilor legale și în limita plafonului de casă stabilit de trezorerie pentru fiecare instituție publică.
- ❑ **Alte valori** cuprind timbrele fiscale și poștale, bonurile valorice pentru carburanți auto, documente militare de transport etc.
- ❑ **Acreditiv în lei și valută.**
- ❑ **Disponibilități din fonduri cu destinație specială** se depun la bănci și se utilizează potrivit destinațiilor aprobate prin legislația în vigoare privind constituirea și utilizarea acestor fonduri. Bugetele de venituri și cheltuieli specifice se prezintă distinct ca anexă la bugetul centralizat al Ordonatorului principal de credite.
- ❑ **Disponibilitățile fondurilor speciale** aflate în conturi deschise la trezorerie se pot utiliza potrivit destinațiilor aprobate prin anexele la legea bugetului de stat și a bugetului asigurărilor sociale de stat.
- ❑ **Viramentele interne și disponibilul din împrumuturi** urmăresc contribuția financiară a Comunității Europene, respectiv sumele transferate Guvernului României de către Comisia Comunității Europene, cu titlu de asistență financiară nerambursabilă, potrivit Memorandului de înțelegere privind înființarea Fondului Național pentru PHARE, Memorandumului de înțelegere privind utilizarea Fondului Național pentru ISPA și Acordului multinațional de finanțare SAPARD. Creditele bugetare aferente fondurilor externe nerambursabile au caracter previzional și sunt gestionate de Ministerul Finanțelor Publice prin conturi deschise la BNR, trezoreria statului sau, la băncile comerciale conturile fiind purtătoare de dobândă. Dobânda se bonifică și se utilizează conform prevederilor memorandumurilor de înțelegere.

Contribuția publică națională destinată cofinanțării în bani a contribuției financiare a Comunității Europene se alocă, utilizează și derulează conform cadrului tehnic juridic și administrativ prevăzut pentru fondurile donatorului din acordul-cadru.

7.2. Contabilitatea trezoreriei

7.2.1. Sistemul de conturi

Structurile de trezorerie sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul conturilor de clasa 5 a Planului de conturi, numite „*Conturi de trezorerie și bănci comerciale*”. Acestea sunt conturi bilanțiere, și, în principiu, au funcție contabilă *de activ*, cu excepția contului 519 „*Credite bancare pe termen scurt*”.

Se *debitează* cu intrările de disponibilități în contul deschis la trezorerie sau la bănci, sau în numerar și se *creditează* cu plățile făcute de acestea. Soldul final debitor evidențiază disponibilitățile existente în cont sau în casierie la sfârșitul exercițiului bugetar.

Contul 519 „*Credite bancare pe termen scurt*” are funcție contabilă de *pasiv*, se *creditează* cu creditele pe termen scurt primite de instituție, se *debitează* cu rambursările de credite, soldul final fiind întotdeauna creditor exprimând valoarea creditelor primite și nerambursate.

7.2.2. Documente financiar contabile

Evidența operativă impune consemnarea tuturor operațiilor privind încasările și plățile în numerar sau prin virament în documente specifice.

Pentru operațiunile de încasări și plăți în numerar se întocmesc următoarele documente:

- ☐ **Chitanța** – consemnează sumele încasate de la terți.
- ☐ **Chitanța pentru operații în valută** se utilizează atunci când la casieria instituției sunt depuse sume în valută.
- ☐ **Procesul-verbal de plăți** se folosește ca document justificativ pentru sumele predate de casierul unității mandatarilor în vederea efectuării unor plăți.
- ☐ **Dispoziția de plată-încasare** este documentul prin care compartimentul financiar-contabil dă dispoziție casieriei fie să plătească, fie să încaseze în numerar anumite sume.
- ☐ **Foaia de vărsământ** se întocmește în cazul depunerii la trezorerie sau bancă a numerarului în casieria unității.
- ☐ **Registrul de casă** servește ca document centralizator privind încasările și plățile zilnice în numerar efectuate de casieria unității pe baza actelor justificative. În baza lui se determină soldul zilnic al casieriei.

Pentru operațiunile prin virament se întocmesc documentele:

- ❑ **Cererea pentru deschiderea de credit și dispoziția bugetară pentru repartizarea creditelor**, sunt documente întocmite de fiecare Ordonator de credite pentru fiecare capitol de cheltuieli, așa cum s-a arătat în capitolul 3 al lucrării.
- ❑ **Extrasul de cont** este documentul prin care se atestă efectuarea operațiilor de încasări și plăți prin virament, din trezorerie sau băncile comerciale.
- ❑ **Ordinul de plată** este instrumentul de plată pe care instituția îl depune la unitatea bancară în vederea efectuării de plăți în limita prevederilor bugetare.
- ❑ **Cecul** este un instrument de plată folosit de titularii de conturi bancare. Banca efectuează plata numai în momentul prezentării cecului, în termen de 8 zile de la data emiterii, dacă cecul este plătilbil în localitatea în care s-a emis sau 15 zile, dacă este plătilbil în altă localitate.

7.2.3. Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt

Investițiile financiare pe termen scurt cuprind acțiunile și obligațiunile emise și răscumpărate.

În categoria **acțiunilor** sunt incluse acțiunile cotate și necotate la bursă, cumpărate fie în vederea obținerii de dividende, fie pentru a fi revândute în scopul obținerii unui câștig speculativ. Cheltuielile ocazionate de cumpărarea și vânzarea lor sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei.

Exemplu:

Se cumpără 100 acțiuni cu 2 lei/acțiune, achiziția ocazionează cheltuieli de 5 lei. Ulterior se negociază vânzarea lor la un curs de 2,3 lei/acțiune.

- ❑ se înregistrează achiziția acțiunilor:

200 lei	503	=	512	205 lei
	Acțiuni		Conturi curente la bănci	
5 lei	622			
	Cheltuieli privind comisioanele și onțrările			

- ❑ se vând acțiunile:

230 lei	512	=	503	200 lei
	Conturi curente la bănci		Acțiuni	
			768	30 lei
			Alte venituri financiare	

Obligațiunile emise și răscumpărate sunt titluri de credit pe care comunitățile locale le emit în vedere obținerii de împrumuturi publice. Contabilitatea analitică se ține distinct pe categorii de titluri de obligațiuni emise, ce urmează a fi răscumpărate și anulate.

Exemplu:

Pe 1.01.N Primăria Municipiului București emite 10.000 obligațiuni la valoarea nominală de 10 lei/obligațiune, rata dobânzii 12%, dobânda este plătită anual. Obligațiunile sunt răscumpărate după 5 ani.

□ pe 1.01.N se emit obligațiunile:

100.000 lei	4811	=	163	100.000 lei
	Decontări privind operațiunile financiare		Împrumuturi pentru investiții	
	și concomitent:			

100.000 lei	520	=	793	100.000 lei
	Disponibil al bugetului local la trezoreria statului		Venituri curente ale bugetelor locale	

□ la 31.12.N se înregistrează dobânda aferentă împrumutului:

12.000 lei	666	=	1681	12.000 lei
	Cheltuieli privind dobânzile		Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni	

□ în cursul anului următor se achită dobânda:

12.000 lei	1681	=	520	12.000 lei
	Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni		Disponibil al bugetului local la trezoreria statului	

□ pe 1.01.N+4 se răscumpără obligațiunile:

100.000 lei	505	=	520	100.000 lei
	Obligațiuni emise și răscumpărate		Disponibil al bugetului local la trezoreria statului	

□ se anulează obligațiunile răscumpărate:

100.000 lei	163	=	4811	100.000 lei
	Împrumuturi pentru investiții		Decontări privind operațiunile financiare	

și concomitent:

100.000 lei	691	=	505	100.000 lei
	Cheltuieli curente ale bugetului local (02)		Obligațiuni emise și răscumpărate	

7.2.4. Contabilitatea disponibilităților

Operațiile de încasări și plăți cu sau fără numerar sunt acele operațiuni prin care decontările (stingerea creșterilor și obligațiilor) se fac prin intermediul trezoreriei statului, a unităților bancare sau a casieriei instituției, pe baza documentelor depuse de aceasta.

Toate operațiunile efectuate prin conturile de trezorerie sau bancă vor fi consemnate în extrasul de cont. Pentru reflectarea în contabilitate a operațiilor de încasări și plăți în numerar se folosește contul 531 „Casa”. Pentru cele prin virament se folosește:

- ❑ contul 512 „Conturi curente la bănci” pentru contul deschis la bănci comerciale;
- ❑ grupa 52 „Disponibil al bugetelor” pentru conturile deschise la trezoreria statului;
- ❑ grupa 55 „Disponibil din fonduri cu destinație specială”;
- ❑ grupa 56 „Disponibil al instituției publice finanțate din venituri proprii”;
- ❑ grupa 57 „Disponibil din veniturile fondurilor speciale”;
- ❑ grupa 59 „Disponibil din împrumuturi”.

Exemple:

1. Se încasează la bugetul local venituri proprii (impozit pe clădiri), în valoare de 1.000.000 lei:

1.000.000 lei	520	=	793	1.000.000 lei
	Disponibil al bugetului local la trezoreria statului		Venituri curente ale bugetelor locale	

2. Se primește suma de 1000.000 euro la cursul de 3,7 leu/euro reprezentând contribuția financiară nerambursabilă a Comunității Europene la Fondul SAPARD:

3.700.000 lei	550	=	735	3.700.000 lei
	Disponibil din fonduri cu destinație specială		Veniturile fondurilor cu destinație specială	

3. Din contul de disponibil din veniturile proprii se plătesc furnizori, în valoare de 500 lei:

500 lei	401	=	560	500 lei
	Furnizori		Disponibil din venituri proprii	

4. Sunt încasate contribuții la fondul de asigurări sociale de sănătate, în valoare de 100.000 lei:

100.000 lei	571	=	731	100.000 lei
	Disponibil din fondul de asigurări sociale de sănătate		Veniturile fondului de asigurări sociale de sănătate	

5. Instituția beneficiază de un credit extern garantat de stat, în valoare de 100.000 \$ la cursul de 2,8 lei/\$:

280.000 lei	590	=	773	280.000 lei
	Disponibil din împrumuturi externe		Finanțarea din împrumuturi externe garantate de stat	

Sunt frecvente cazurile în care, operațiile de încasări și plăți sunt efectuate în valută. Acest fapt determină reevaluarea periodică (lunară și anuală) în lei a soldului disponibilităților în valută, utilizând cursul de închidere comunicat de BNR. Diferențele constatate, favorabile sau nefavorabile se consemnează în venituri sau cheltuieli financiare.

➔ diferențele favorabile:

5124	=	765
Conturi la bănci în valută		Venituri din diferențe de curs valutar
5314		
Casa în valută		
5412		
Acreditiv în valută		
590		
Disponibil din împrumuturi externe		
599		
Disponibil din asistență financiară externă nerambursabilă		

➔ și diferențele nefavorabile:

665	=	5124
Cheltuieli din diferențe de curs valutar		Conturi la bănci în valută
		5314
		Casa în valută
		5412
		Acreditiv în valută
		590
		Disponibil din împrumuturi externe
		599
		Disponibil din asistență financiară externă nerambursabilă

În categoria disponibilităților, notă discordantă face contul 552 „Disponibil din sume în mandat și sume în depozit”. Cu ajutorul lui sunt evidențiate sumele primite în vederea efectuării unor servicii speciale sau executării unor mandate, cum ar fi: procurarea de materiale, abonamente la publicații, efectuarea de analize în laboratoarele și cabinetele altei instituții etc.

La expirarea termenului de executare a mandatului, instituția publică decontează sumele primite depunând actele justificative și restituind soldul rămas neconsumat. La sfârșitul fiecărui trimestru, instituțiile ce au primit mandate sunt obligate să transmită mandantului un extras de cont asupra operațiilor efectuate și să depună la bancă situația sumelor din mandat.

Exemplu:

Inspectoratul școlar primește suma de 300 lei de la o școală generală pentru procurarea de material didactic. Acesta cumpără materialul cu 260 lei, și decontează mandatul.

□ se primește mandatul:

300 lei	552	=	462	300 lei
	Disponibil pentru sume de mandat și sume în depozit		Creditori diverși	

□ se procură materialul didactic:

260 lei	462	=	401	260 lei
	Creditori diverși		Furnizori	

□ se plătește furnizorul:

260 lei	401	=	552	260 lei
	Furnizori		Disponibil pentru sume de mandat și sume în depozit	

□ la expirarea mandatului, se restituie sumele neutilizate:

40 lei	462	=	552	40 lei
	Creditori diverși		Disponibil pentru sume de mandat și sume în depozit	

Cu ajutorul aceluiași cont, instituțiile publice țin evidența sumelor primite de la agenții economici în vederea efectuării unor operații speciale (garanții depuse de agenții economici la instituțiile publice pentru participarea la licitații, inclusiv taxa de participare și contravaloarea caietelor de sarcini), de la persoanele fizice ale instituției în vederea păstrării unor drepturi bănești (drepturi de personal și burse ordonanțate, dar neridicate în cursul anului etc.).

În cazul transferurilor între conturile de disponibilități, sau între acestea și casieria instituției se folosesc conturile de viramente interne:

Exemple:

1. Se transferă 1.000 lei din contul de trezorerie în contul de mandat:

1.000 lei	581	=	770	1.000 lei
	Viramente interne		Finanțarea de la buget	

și:

1.000 lei	552	=	581	1.000 lei
	Disponibil pentru sume de mandat și sume în depozit		Viramente interne	

2. se ridică 500 lei numerar din contul de trezorerie:

500 lei	581	=	770	500 lei
	Viramente interne		Finanțarea de la buget	

și:

500 lei	531	=	581	500 lei
	Casa		Viramente interne	

7.2.5. Contabilitatea valorilor de încasat

În categoria valorilor la încasat se includ cecurile la încasat, efectele de încasat și efectele remise spre scontare.

Cecurile de încasat sunt documente utilizate în decontările dintre furnizori (instituția publică) și cumpărător. Pentru bunurile și serviciile cumpărate, cumpărătorul completează fila de cec, o înmânează instituției, iar aceasta o depune la bancă în vederea încasării la data scadentă.

Exemplu:

Instituția primește un cec, în valoare de 1.000 lei, pe care îl depune la trezorerie sau bancă pentru încasări.

□ primirea cecului:

1.000 lei	5112	=	411	1.000 lei
	Cecuri de încasat		Clienți	

□ se încasează cecul:

1.000 lei	770	=	5112	1.000 lei
	Finanțarea de la buget		Cecuri de încasat	

sau:

5121	
Cecuri de încasat	

Efectele de încasat au același circuit ca și cecurile la încasat, cu deosebirea utilizării contului specific 5113 „*Efecte de încasat*”.

Efecte remise la scontare. Efectele primite de instituție pot fi păstrate până la scadență sau pot fi scontate (vândute) unei societăți bancare, înainte ca acestea să ajungă la scadență. În schimbul scontării, banca percepe *agio*, egal cu valoarea scontului (dobânzi) și un comision bancar. *Agio* este reținut de către bancă din valoarea efectului comercial.

Exemplu:

O instituție depune la bancă pentru scontare o cambie, în valoare de 1.000 lei, pentru care banca percepe scont de 10 lei și un comision de 1 leu.

□ se predă cambia băncii:

1.000 lei	5114	=	413	1.000 lei
	Efecte remise spre scontare		Efecte de primit de la clienți	

□ se scontează cambia, din valoarea căreia se deduc scontul și comisionul:

989 lei	5121	=	5114	1.000 lei
	Conturi la bănci în lei		Efecte remise spre scontare	
10 lei	666			
	Cheltuieli privind dobânzile			
1 leu	627			
	Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate			

7.2.6. Contabilitatea creditelor bancare

Atunci când, instituțiile publice nu dispun de suficiente disponibilități pentru a-și desfășura în mod normal activitatea, pot solicita băncilor acordarea de credite pe termen scurt (sub un an), Cont 519 „*Credite bancare pe termen scurt*”, sau credite bancare pe termen mediu și lung, cont 162 „*Împrumuturi bancare pe termen lung și mediu*”, pentru care vor plăti dobânzi.

Exemplu:

Instituția contractează prin bancă un credit bancar pe termen scurt de 5.000 lei, rambursabil în 10 luni. Dobânda aferentă este de 12 % pe an și se plătește odată cu rambursarea creditului. Datorită unor dificultăți, instituția nu reușește să ramburseze creditul decât peste 12 luni, banca percepând o dobândă pe perioada de întârziere de 3%.

- ☐ se încasează creditul:

5.000 lei	5121	=	5191	5.000 lei
	Conturi la bănci în lei		Credite bancare pe termen scurt	

- ☐ se contabilizează dobânda cuvenită băncii:

$$5.000 \text{ lei} \times 12\% \times 30 \text{ zile} / 360 \text{ zile} = 500 \text{ lei}$$

500 lei	666	=	5198	500 lei
	Cheltuieli privind dobânzile		Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	

- ☐ la scadență creditul nerambursat, se transformă în credit nerambursat la scadență:

5.000 lei	5191	=	5192	5.000 lei
	Credite bancare pe termen scurt		Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență	

- ☐ se contabilizează dobânda aferentă lunilor de întârziere:

$$5.000 \text{ lei} \times 3\% = 150 \text{ lei}$$

150 lei	666	=	5198	150 lei
	Cheltuieli privind dobânzile		Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	

- ☐ se rambursează creditul restant și se plătește integral dobânda:

5.000 lei	5192	=	5121	5.650 lei
	Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență		Conturi la bănci în lei	
650 lei	5198			
	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt			

7.2.7. Contabilitatea acreditivelor

Acreditivul este o formă de decontare solicitată de furnizor pentru a avea certitudinea încasării de la instituție a contravalorii bunurilor livrate, a lucrărilor executate și serviciile prestate. Acreditivul se deschide la bancă, prin virarea unei sume din contul de disponibilități într-un cont deschis la dispoziția furnizorului. Plata se face pe măsură ce furnizorul face băncii dovada realizării obiectivului prevăzut în contractul dintre părți. El poate fi deschis în lei sau în valută.

Exemplu:

Instituția deschide în favoarea unui furnizor un acreditiv în valoare de 10.000 lei. Pe măsură ce acesta furnizează instituției serviciile contractate se fac plăți din acreditiv:

□ se deschide acreditivul:

10.000 lei	541	=	512	10.000 lei
	Acreditiv		Conturi curente la bănci	

□ se decontează contravaloarea serviciilor prestate:

10.000 lei	401	=	541	10.000 lei
	Furnizori		Acreditiv	

7.2.8. Contabilitatea avansului de trezorerie

Avansurile de trezorerie sunt sume puse la dispoziție unor salariați în vederea aprovizionării cu materiale, deplasări în interes de serviciu, achitarea unor servicii etc.

Exemplu:

Un salariat al instituției se deplasează în interes de serviciu, motiv pentru care primește un avans de 120 lei în numerar și bonuri de benzină de 150 lei. La înapoierea din deplasare acesta justifică avansul astfel:

- ✓ diurnă 20 lei
- ✓ cazare 80 lei
- ✓ bonuri de benzină consumate 140 lei
- ✓ bonuri de benzină neconsumate 10 lei
- ✓ depune numerarul neconsumat la casierie

□ se acordă avansul de trezorerie:

270 lei	542	=	5311	120 lei
	Avansuri de trezorerie		Casa în lei	
			5324	150 lei
			Bonuri valorice pentru carburanți auto	

□ se justifică avansul:

240 lei	642	=	542	270 lei
	Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări		Avansuri de trezorerie	
10 lei	5324			
	Bonuri valorice pentru carburanți auto			
20 lei	5311			
	Casa în lei			

7.2.9. Contabilitatea altor valori

În casieriile instituțiilor în afara numerarului se mai pot păstra și alte valori, categorie în care sunt incluse: timbrele fiscale și poștale, tichetele și biletele de călătorie, bonuri valorice pentru carburanți auto, bilete cu valoare nominală, tichete de masă și alte valori.

Exemplu:

Instituția achiziționează bilete de călătorie de 120 lei, timbre fiscale și poștale de 100 lei și bilete de odihnă de 700 lei. Aceste valori au fost distribuite sau consumate:

□ se achiziționează cu numerar alte valori.

120 lei	5323	=	5311	920 lei
	Tichete și bilete de călătorie		Casa în lei	
100 lei	5321			
	Timbre fiscale și poștale			
700 lei	5322			
	Bilete de tratament și odihnă			

☐ se utilizează biletele de călătorie:

120 lei	624	=	5323	120 lei
	Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal		Tichete și bilete de călătorie	

☐ se consumă timbrele poștale:

100 lei	626	=	5321	100 lei
	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații		Timbre fiscale și poștale	

☐ se distribuie biletele de odihnă și tratament salariaților instituției:

700 lei	4282	=	5322	700 lei
	Alte creanțe în legătură cu personalul		Bilete de tratament și odihnă	

Capitolul 8

CONTABILITATEA VENITURILOR ȘI CHELTUIELILOR

Noua contabilitate publică

8.2 Delimitări privind veniturile și cheltuielile

Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor este organizată având în vedere clasificția bugetară, obiectul său fiind evaluarea și înregistrarea în funcție de natură și destinație a veniturilor și cheltuielilor.

Veniturile reflectă sumele care trebuie încasate în timpul unei an, chiar dacă sunt colectate sau nu, fiind prevăzute în bugetul ordonatorilor principali de credite. Ele sunt formate din venituri proprii, alocații de la bugetul de stat, venituri gestionate în regim extrabugetar, intrările de credite externe, contribuții financiare nerambursabile și alte venituri ale bugetului de stat, ale bugetelor locale, ale bugetelor fondurilor speciale, de orice natură și proveniență.

Contabilitatea veniturilor bugetare, fondurilor speciale și veniturilor proprii se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor și pe subdiviziunile clasificției bugetare. Indiferent de sursa de finanțare a loc, înregistrarea se face pe baza documentelor care atestă dreptul de încasare sau în cazul în care nu există o declarație anterioară pentru înregistrarea creanței, în momentul încasării efective.

Înregistrarea veniturilor trebuie efectuată conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când acestea s-au produs și nu la încasare, fiind înregistrate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

Cheltuielile reprezintă suma bunurilor și serviciilor consumate în timpul unui exercițiu bugetar, indiferent dacă acestea au fost sau nu plătite în această perioadă. Prin legile bugetare anuale se prevăd și se aprobă creditele bugetare pentru cheltuielile fiecărui exercițiu bugetar, precum și structura economică a acestora. După cum s-a arătat în capitolul I, pe parcursul execuției bugetare, cheltuielile parcurg următoarele faze: angajare, lichidare, ordonanțare și plată, operațiile specifice fiind de competența Ordonatorului de credite și efectuându-se pe baza avizelor compartimentelor de specialitate ale instituției publice. Prin urmare, nici o cheltuială nu poate fi înscrisă în buget și nici angajată, respectiv efectuată, dacă nu este aprobată și nu are prevederi bugetare.

Efectuarea plăților, în limita creditelor aprobate, se face numai pe bază de acte justificative întocmite în conformitate cu prevederile legale și numai după ce acestea au fost lichidate și ordonanțate.

Contabilitatea cheltuielilor se ține nu doar pe conturi sintetice, ci și pe conturi analitice, pe structura clasificăției bugetare. Astfel, structura contului va fi:

- A. Simbolul contului din planul de conturi;
- B. Capitolul;
- C. Sursa de finanțare a cheltuielii, respectiv:
 - 01 – bugetul de stat;
 - 02 – bugetele locale;
 - 03 – bugetele instituțiilor publice și activităților autofinanțate;
 - 04 – bugetul asigurărilor sociale de stat;
 - 06 – bugetul fondului asigurărilor pentru șomaj;
 - 13 – bugetul fondului special pentru protejarea asiguraților;
 - 14 – intrări de credite externe (BIRD, BERD, BEI etc.);
 - 16 – bugetul fondului de asigurări sociale de sănătate;
 - 30 – asistență financiară externă nerambursabilă (PHARE, SAPARD, ISPA etc.);
- D. Subcapitolul;
- E. Titlul;
- F. Articolul;
- G. Alineatul.

La sfârșitul exercițiului bugetar, instituțiile publice determină rezultatul exercițiului, prin închiderea conturilor de cheltuieli efective și a conturilor de surse din care au fost efectuate, indiferent de data plății sau încasărilor prin contul 122 „*Rezultatul exercițiului*”, analitice distincte în funcție de forma de finanțare.

8.2. Contabilitatea veniturilor și finanțărilor

În contabilitatea instituțiilor publice, veniturile se grupează în: venituri din activități economice, alocații bugetare și subvenții, venituri din variația stocurilor, veniturile fondurilor speciale, fonduri ale bugetelor, venituri din alte activități, venituri financiare, finanțarea instituțiilor publice, venituri din reluarea provizioanelor și veniturile bugetelor.

Conturile de venituri și finanțări au funcție contabilă de pasiv; se *creditează* în cursul exercițiului cu veniturile înregistrate la data primirii lor sau la momentul constatării; se *debitează*, în principiu, la finele anului prin conturile 122 „*Rezultatul exercițiului*”, pe surse de finanțare. La sfârșitul anului, conturile nu prezintă sold.

a) Veniturile din activități economice, veniturile din alocații bugetare cu destinație specială și din subvenții (grupa 70) cuprind:

- Veniturile din subvenții, înregistrează subvențiile primite pentru acoperirea diferențelor de preț, a pierderilor, precum și alte subvenții (finanțarea activității de cercetare și alte finanțări) de care beneficiază instituția publică. Dacă la sfârșitul anului, rămân subvenții neutilizate, acestea se retrag,
- Veniturile din vânzarea produselor finite, produse reziduale, semifabricate, mărfuri, lucrări executate, chirii, redevențe, locații de gestiune, studii, cercetări, din serviciile prestate și din alte activități. Înregistrează veniturile din activități economice ale instituției publice autofinanțate integral sau parțial, primind și subvenții de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, în funcție de subordonare. Pot proveni din chirii, organizarea de manifestări culturale și sportive, concursuri artistice, publicații, prestații editoriale, studii, proiecte, valorificări de produse din activități proprii și anexe (cantine, ateliere-scoală etc.) etc.
- Veniturile din alocații bugetare cu destinație specială înregistrează sumele acordate din bugetul de stat sau local unor instituții publice care realizează acțiuni în interesul statului. Acestea se înregistrează, ca venit, în momentul primirii lor de la buget prin contul 551 „Disponibil din alocații bugetare cu destinație specială”. Dacă la sfârșitul exercițiului rămân sume neconsumate, acestea sunt preluate de stat prin contul 4481 „Alte datorii față de buget”.

Exemple:

1. În completarea surselor proprii de venit, un muzeu primește pentru acoperirea pierderilor, o subvenție de 100.000 lei:

100.000 lei	560	=	700	100.000 lei
	Disponibil din venituri proprii		Venituri din subvenții	

2. La sfârșitul anului au rămas 10.000 lei subvenție neutilizată, aceasta se retrage:

10.000 lei	700	=	4481	10.000 lei
	Venituri din subvenții		Alte datorii față de buget	

Și concomitent:

10.000 lei	4481	=	560	10.000 lei
	Alte datorii față de buget		Disponibil din venituri proprii	

3. Teatrul Național înregistrează încasări din manifestări culturale, în valoare de 30.000 lei:

30.000 lei	531	=	704	30.000 lei
	Casa		Venituri din lucrări executate și servicii prestate	

b) Veniturile din variația stocurilor (grupa 71) înregistrează creșterea sau reducerea între valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și a producției în curs de la finele perioadei și valoarea stocurilor inițiale. Contul vizează o corecție a cheltuielilor de producție făcută cu scopul de a reflecta faptul că producția a mărit nivelul stocurilor sau vânzările suplimentare, au redus nivelul stocurilor. Este un cont bifuncțional, al cărui sold final creditor reflectă stocajul de producție, iar soldul final debitor destocajul.

Exemple:

1. În cursul anului o instituție înregistrează obținerea de produse finite la cost de producție de 50.000 lei:

50.000 lei	345	=	711	50.000 lei
	Produse finite		Variația stocurilor	

2. Se vând din produsele finite o parte, la prețul de vânzare de 55.000 lei, cost de producție 40.000 lei.

☐ se înregistrează factura de vânzare:

55.000 lei	411	=	701	55.000 lei
	Clienți		Venituri din vânzarea produselor finite	

☐ se descarcă gestiunea:

40.000 lei	711	=	345	40.000 lei
	Variația stocurilor		Produse finite	

c) Veniturile din producția de imobilizări (grupa 72) înregistrează la cost de producție valoarea investițiilor în curs, nefinalizate până la sfârșitul exercițiului bugetar sau a investițiilor finalizate realizate în regie proprie.

Exemplu:

O școală a contabilizat cheltuielile în valoare de 50.000 lei până la sfârșitul anului, pentru ridicarea unei săli de sport:

50.000 lei	231	=	722	50.000 lei
	Imobilizări corporale în curs		Venituri din producția de imobilizări corporale	

d) Veniturile fondurilor speciale (grupa 73) cuprind: veniturile fondului de asigurări sociale de sănătate, veniturile fondului special pentru protejarea asiguraților, veniturile bugetului asigurărilor pentru șomaj, veniturile altor fonduri cu destinație specială. Acestea sunt aprobate ca anexă la Legea bugetului de stat și a bugetului asigurărilor sociale de stat, fiind determinate de Ministerul Finanțelor Publice, pe baza propunerilor ordonatorilor principali de credite, responsabili cu gestionarea fondurilor respective.

Exemple:

1. Casa de asigurări sociale de sănătate înregistrează 100.000 lei drept contribuții pentru asigurări sociale de sănătate:

100.000 lei	571	=	731	100.000 lei
	Disponibil din fondul special pentru protejarea asiguraților		Veniturile fondului de asigurări sociale de sănătate	

2. La sfârșitul exercițiului bugetar, instituția a consumat din acest fond doar 80.000 lei. Diferența va fi rețasă la buget:

100.000 lei	731	=	122.16	80.000 lei
	Veniturile fondului de asigurări sociale de sănătate		Rezultatul exercițiului – bugetul fondului de asigurări sociale de sănătate	

4481	20.000 lei
Alte datorii față de buget	

și concomitent

20.000 lei	4481	=	571	20.000 lei
	Alte datorii față de buget		Disponibil din fondul special pentru protejarea asiguraților	

3. Un liceu primește o donație pentru achiziția de stocuri în vederea renovării imobilului de 30.000 lei:

30.000 lei	560	=	735	30.000 lei
	Disponibil din venituri proprii		Veniturile fondurilor cu destinație specială	

e) **Fonduri ale bugetelor (grupa 74).** După cum s-a arătat în primul capitol excedentul bugetar se poate afecta unui fond de tezaur, fond de rulment sau fond de rezervă, iar deficitul bugetar se acoperă prin sume defalcate de la bugetul de stat.

Exemple:

1. Pentru echilibrarea bugetului local al primăriei din Breaza, se înregistrează o cotă defalcată încasată din impozitul pe venit, de 70.000 lei:

70.000 lei	527	=	741	70.000 lei
	Disponibil din cote defalcate din impozitul pe venit pentru echilibrarea bugetelor locale		Cote defalcate din impozitul pe venit pentru echilibrarea bugetelor locale	

2. La finalul exercițiului bugetar, 20.000 lei din excedentul bugetar al bugetului local al primăriei Comarnic, este transferat în fondul de rulment:

20.000 lei	122.2	=	743	20.000 lei
	Rezultatul exercițiului – bugetul local		Fondul de rulment	

și concomitent:

20.000 lei	521	=	520	20.000 lei
	Disponibil din fondul de rulment al bugetului local		Disponibil al bugetului local la trezoreria statului	

3. În anul următor bugetul local a înregistrat un deficit de 15.000 lei, suma fiind preluată din fondul de rulment:

15.000 lei	743	=	122.2	15.000 lei
	Fondul de rulment		Rezultatul exercițiului – bugetul local	

și concomitent:

15.000 lei 520 = 521 15.000 lei

Disponibil al bugetului
local la trezoreria statului

Disponibil din fondul de
rulment al bugetului local

f) Venituri din alte activități (grupa 75) cuprind: venituri din creanțe și debitori diverși, venituri din despăgubiri, amenzi, penalități, donații, sponsorizări, garanții, venituri din vânzarea activelor și altor operațiuni de capital, venituri din dezmembrarea de imobilizări, venituri din stocuri primite prin transfer etc. Acestea nu sunt legate de activitatea normală, curentă a instituției.

Exemple:

1. Un debitor, scos din evidență anterior ca urmare a dispariției sale, este reactivat. Valoarea creanței 500 lei:

500 lei 461 = 754 500 lei

Debitori diverși Venituri din creanțe reactivate

2. Se primesc prin transfer de la o altă instituție materiale din rezerva de stat și de mobilizare, în valoare de 100.000 lei:

100.000 lei 304 = 759 100.000 lei

Materiale rezervă de stat și de mobilizare Venituri din stocuri primite prin transfer

3. Se primesc prin donații materiale consumabile, în valoare de 5.000 lei:

5.000 lei 302 = 7582 5.000 lei

Materiale consumabile Venituri din donații, sponsorizări, granturi

4. Se înregistrează remunerații, sporuri și adaosuri necuvenite salariaților, în valoare de 1.000 lei:

1.000 lei 4282 = 7588 1.000 lei

Alte creanțe în legătură cu personalul Alte venituri din exploatare

g) Veniturile financiare (grupa 76) cuprind: venituri din imobilizări financiare, venituri din creanțe imobilizate, venituri din diferențe de curs valutar, venituri din dobânzi, sume primite de la bugetul de stat pentru

acoperirea pierderilor de schimb valutar sau din alte pierderi, alte venituri financiare. Ele sunt recunoscute pe măsura generării venitului respectiv (dobânzile) sau cu ocazia decontării (diferențele de curs valutar).

Exemple:

1. La transferul sumelor din contul Euro-Sapard în contul de lei al Fondului Național de Trezorerie, se înregistrează câștiguri din schimbul valutar de 1.000.000 lei.

1.000.000 lei	581	=	765	1.000.000 lei
	Viramente interne		Venituri din diferențe de curs valutar	

2. Pentru acoperirea unor pierderi (comisioane bancare, debite nerecuperate și prescrise), instituția primește de la stat suma de 10.000 lei:

10.000 lei	4482	=	769	10.000 lei
	Alte creanțe privind bugetul		Sume de primit de la bugetul de stat pentru acoperirea altor pierderi	

h) Finanțarea instituțiilor publice (grupa 77) cuprinde: finanțarea de la buget, finanțarea pe baza unor acte normative speciale, finanțarea din împrumuturi contractate direct de stat, finanțarea împrumuturilor externe garantate de stat; contribuția financiară a Comunității europene și a bugetului asigurărilor sociale de stat din disponibilul trezoreriei. Contul 770 „Finanțarea de la buget”, este principalul cont de finanțare fiind utilizat de ordonatorii principali, secundari și terțiari finanțați din bugetul central, bugetele locale și bugetele asigurărilor sociale de stat. Are rol de cont de disponibil, prin el derulându-se practic toate plățile nete de casă.

Exemple:

1. Sunt plătite facturi de utilități, în valoare globală de 30.000 lei:

30.000 lei	401	=	770.1	30.000 lei
	Furnizori		Finanțarea de la bugetul de stat	

2. Au fost vărsați în plus bugetului de stat 1.000 lei, reprezentând datorii:

1.000 lei	770.1	=	4481	10.000 lei
	Finanțarea de la bugetul de stat		Alte datorii față de buget	

3. Instituției i-a intrat în cont suma de 1.000.000 lei reprezentând contribuții financiare nerambursabile de la Comunitatea Europeană, pe baza memorandumurilor de finanțare încheiate:

1000000 lei	5124	=	774	1000000 lei
	Conturi la bănci în valută		Finanțarea din contribuția financiară a Comunității Europene	

i) **Venituri din provizioane și aprecieri excepționale (grupa 78)** evidențiază distinct în funcție de natura lor, reducerea sau anularea provizioanelor constituite, nejustificându-se menținerea lor, deoarece riscul sau cheltuiala au devenit exigibile.

Exemple:

1. Instituția reduce un provizion constituit anterior pentru stocuri, cu 5.000 lei:

5.000 lei	392	=	781	5.000 lei
	Provizioane pentru deprecierea materialelor		Venituri din provizioane pentru activitatea operațională	

2. Ca urmare a încheierii unui litigiu, provizionul constituit în valoare de 500 lei, a devenit fără obiect:

500 lei	1511	=	781	500 lei
	Provizioane pentru litigii		Venituri din provizioane pentru activitatea operațională	

j) **Venituri ale bugetelor (grupa 79).** Instituțiile publice care încasează venituri pentru bugetul de stat, bugetele locale sau bugetul asigurărilor sociale de stat, după caz, au obligația să vireze sumele respective la capitolele și subcapitolele de venituri ale bugetelor cărora acestea se cuvin.

Exemple:

1. Sectorul 1 al municipiului București a încasat 500.000 lei, reprezentând venituri ale bugetului local al Capitalei, realizate pe teritoriul sectorului:

500.000 lei	522	=	792	500.000 lei
	Disponibil din venituri încasate pentru bugetul capitalei		Venituri încasate pentru bugetul capitalei	

2. Ulterior sumele sunt virate la bugetul capitalei:

500.000 lei	792	=	522	10.000 lei
	Venituri încasate pentru bugetul capitalei		Disponibil din venituri încasate pentru bugetul capitalei	

3 Primăria capitalei la primirea sumei va contabiliza:

500.000 lei	520	=	793	10.000 lei
	Disponibil al bugetului local la trezoreria statului		Venituri curente ale bugetelor locale	

8.3. Contabilitatea cheltuielilor bugetare

Contabilitatea cheltuielilor se ține pe grupe de cheltuieli, după natura și destinația lor, astfel: cheltuielile privind stocurile, cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți, cheltuieli excepționale, cheltuieli cu personalul, alte cheltuieli operaționale, cheltuieli financiare, alte cheltuieli finanțate din buget, cheltuieli de capital, amortizări și provizioane, cheltuieli ale bugetului.

Conturile de cheltuieli au funcție contabilă de activ; *se debitează* în cursul exercițiului cu cheltuielile înregistrate la data constatării sau la data consumului; *se creditează*, la sfârșitul exercițiului prin contul 122 „Rezultatul exercițiului” pe surse de finanțare. La sfârșitul anului, conturile nu prezintă sold.

a) Cheltuieli privind stocurile (grupa 60) cuprind cheltuieli privind:

- ☐ produsele monopol de stat;
- ☐ materiile prime, materialele consumabile, obiectele de inventar, materialele nestocate, animalele și păsările, mărfurile, ambalajele, muniție și furnituri pentru apărarea națională, ordine publică și siguranța națională deținute de instituțiile publice;
- ☐ energia electrică și termică, precum și apa consumată de instituțiile publice.

Exemple:

1. Se înregistrează consumul de materiale consumabile, în valoare de 1.000 lei:

1.000 lei	602	=	302	1.000 lei
	Cheltuieli cu materialele consumabile		Materiale consumabile	

2. La 31 decembrie, se înregistrează consumul de energie și apă aferent lunii decembrie, în valoare de 2.000 lei, pentru care urmează a se primi factura:

2.000 lei	605	=	408	2.000 lei
	Cheltuieli privind energia și apa		Furnizori – facturi nesosite	

3. Se consumă muniție, în valoare de 1.500 lei:

1.500 lei	609	=	309	1.500 lei
	Cheltuieli cu muniție și furnituri pentru apărare națională, ordine publică și siguranța națională		Muniție și furnituri pentru apărare națională, ordine publică și siguranța națională	

b) Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți (grupa 61) cuprind cheltuieli privind: întreținerea și reparațiile efectuate de instituțiile publice, redevențe, locațiile de gestiune și chiriile plătite, primele de asigurare.

Exemple:

1. Se înregistrează lucrări de întreținere și reparații, în valoare de 3.000 lei:

3.000 lei	611	=	401	3.000 lei
	Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile		Furnizori	

2. La 31.12. se înregistrează cheltuieli cu chiriile preluate de la instituțiile subordonate, în valoare de 5.000 lei:

5.000 lei	612	=	481	5.000 lei
	Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile		Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate	

3. Se înregistrează prime de asigurare datorate ASIROM, în valoare de 7.000 lei:

7.000 lei	613	=	401	7.000 lei
	Cheltuieli cu primele de asigurare		Furnizori	

c) **Cheltuieli cu alte servicii executate de terți (grupa 62)** cuprind cheltuieli privind: comisioanele și onorariile, protocol, reclamă și publicitate, transportul de bunuri și persoane, taxe protocol și taxe de telecomunicații, servicii bancare, alte cheltuieli autorizate prin dispoziții legale.

Exemple:

1. La un proces intentat instituției, aceasta a fost reprezentată de un avocat din Baroul București, care a perceput un onorariu de 5.000 lei:

5.000 lei	622	=	401	5.000 lei
	Cheltuieli privind comisioanele și onorariile		Furnizori	

2. Se înregistrează un abonament achiziționat pentru casierul instituției, în valoare de 15 lei:

15 lei	624	=	401	15 lei
	Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal		Furnizori	

3. Pentru operațiile de cont curent sunt percepute comisioane pentru disponibilul din venituri proprii, de 300 lei:

300 lei	627	=	560	300 lei
	Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate		Disponibil din venituri proprii	

d) **Cheltuieli excepționale (grupa 63)** privesc: amortizările și provizioanele constituite pentru acoperirea unor pierderi din creanțe și pierderile din calamități pentru stocurile distruse.

Exemple:

1. Se constituie un provizion de 700 lei pentru creanțele nerecuperate (AVAS):

700 lei	631	=	496	700 lei
	Cheltuieli cu deprecieri excepționale		Provizioane pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși	

2. S-au constatat pierderi de materiale consumabile din calamități, în valoare de 1.200 lei:

1.200 lei	632	=	302	1.200 lei
	Cheltuieli cu pierderi din calamități		Materiale consumabile	

e) **Cheltuielile cu personalul (grupa 64)** cuprind cheltuielile cu salariile personalului, asigurările și protecția socială și cheltuielile cu deplasările, detașări, transferări.

Exemple:

1. Se înregistrează salariile și alte drepturi salariale cuvenite personalului angajat cu carte de muncă, în valoare de 15.000 lei:

15.000 lei	641	=	421	15.000 lei
	Cheltuieli cu salariile personalului		Personal – salarii datorate	

2. Se justifică un avans de trezorerie de 520 lei, prin cheltuieli privind diurna, transportul, cazarea:

520 lei	642	=	520	520 lei
	Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări		Disponibil al bugetului local la trezoreria statului	

f) **Alte cheltuieli de exploatare (grupa 65)** cuprind cheltuieli privind: pierderi din creanțe și debitori diverși (în situația nerecuperării unor sume aferente drepturilor din creanță ale instituției publice) și alte cheltuieli precum: despăgubiri, amenzi și penalități.

Exemple:

1. Un debitor în valoare de 120 lei este scăzut din evidența contabilă după prescriere:

120 lei	654	=	461	120 lei
	Pierderi din creanțe și debitori diverși		Debitori diverși	

2. Instituția varsă penalități de 230 lei bugetului. Nu s-a stabilit o persoană vinovată:

2.300 lei	658	=	4481	230 lei
	Alte cheltuieli operaționale		Alte datorii față de buget	

g) Cheltuielile financiare (grupa 66) cuprind:

- ❑ pierderi din creanțe legate de participații (în cazul garanțiilor plătite pentru telefon, gaze, energie care nu se mai pot recupera);
- ❑ diferențele de curs valutar rezultate în urma reevaluării disponibilităților și împrumuturilor în valută primite de instituție la sfârșitul lunii, precum și în urma încasării creanțelor și a lichidării datoriilor în valută;
- ❑ diferențele din reevaluare și diferențele de curs aferente dobânzilor încasate, dobânzi de transferat Comunității Europene în cadrul programului SAPARD, sume de transferat bugetului de stat reprezentând câștiguri din schimbul valutar în cadrul programului SAPARD, alte pierderi SAPARD;
- ❑ alte cheltuieli financiare.

Exemple:

1. Se înregistrează diferențe din reevaluarea contului EURO-SAPARD în valoare de 5.507 lei:

5.507 lei	660	=	599	5.507 lei
	Diferențe din reevaluare și diferențe de curs aferente dobânzilor încasate		Disponibil din asistența financiară externă nerambursabilă	

2. Se înregistrează pierderea unei garanții la energie în valoare de 735 lei:

735 lei	663	=	267	735 lei
	Pierderi din creanțe legate de participații		Creanțe imobilizate	

3. Se transferă bugetului de stat un câștig din schimbul valutar, în valoare de 1523 lei:

1.523 lei	667	=	4481	1.523 lei
	Sume de transferat bugetului de stat		Alte datorii față de buget	

h) Alte cheltuieli finanțate din buget (grupa 67) înregistrează cheltuielile privind sumele alocate din bugetul Ordonatorilor principali de credite conform bugetului aprobat, respectiv: subvenții de la buget, primele acordate, transferurile consolidate și transferurile neconsolidate, dobânzile aferente datoriei publice, împrumuturile acordate, rambursările de credite.

Exemple:

1. Sunt efectuate plăți din contul de finanțare bugetară reprezentând subvenții de la buget, în valoare de 12.000 lei:

12.000 lei	672	=	770.1	12.000 lei
	Cheltuieli privind subvențiile de la buget		Finanțarea de la bugetul de stat	

2. Sunt efectuate plăți privind transferuri consolidate către instituțiile subordonate, în valoare de 70.000 lei:

70.000 lei	674	=	571	70.000 lei
	Cheltuieli privind transferurile consolidabile		Disponibil din fondul de asigurări sociale de sănătate	

3. Se efectuează plăți de 87.000 lei din contul de finanțare bugetară reprezentând rambursări de credite:

87.000 lei	678	=	770.1	87.000 lei
	Cheltuieli privind rambursările de credite		Finanțarea de la bugetul de stat	

i) **Cheltuieli de capital, amortizări și provizioane (grupa 68)** cuprind: cheltuieli cu imobilizările necorporale, corporale, în curs, rezerva de stat și de mobilizare.

Exemple:

1. Se achiziționează imobilizări corporale de 55.000 lei, ce fac parte din patrimoniul public al unei instituții:

55.000 lei	682	=	401	55.000 lei
	Cheltuieli cu imobilizările corporale		Furnizori	

și concomitent:

55.000 lei	214	=	115	55.000 lei
	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale		Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ teritoriale	

2. Se constată lipsă de materiale din rezerva de stat și de mobilizare, trecute pe cheltuieli ca urmare a aprobării acestora drept perisabilități legale, în sumă de 39.000 lei:

39.000 lei	684	=	304	39.000 lei
	Cheltuieli privind rezervele de stat și de mobilizare		Materiale rezervă de stat și de mobilizare	

3. Se înregistrează cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale, ce aparțin domeniului privat al statului, în valoare de 17.000 lei:

17.000 lei	6851	=	281	17.000 lei
	Cheltuieli operaționale privind amortizările		Amortizări privind imobilizările corporale	

j) **Cheltuieli ale bugetelor (grupa 69)** cuprind: cheltuieli ale bugetului de stat, cheltuieli curente ale bugetului local, cheltuieli cu destinație specială ale bugetului local, cheltuieli din bugetul asigurărilor sociale de sănătate.

Exemplu:

1. La sfârșitul anului, se preiau de la instituțiile publice finanțate din bugetul local, cheltuieli în valoare de 320.000 lei, potrivit conturile de execuție bugetară:

320.000 lei	691	=	520	320.000 lei
	Cheltuieli curente ale bugetului local		Disponibil al bugetului local la trezoreria statului	

LUCRĂRI CONTABILE DE ÎNCHIDERE

Noua contabilitate publică

În țara noastră, exercițiul bugetar debutează la 1 ianuarie și se încheie la 31 decembrie. Documentele oficiale pentru finalizarea încheierii exercițiului bugetar sunt situațiile financiare. Acestea se compun din bilanț, contul de execuție bugetară și anexe, întocmirea lor reprezentând un proces complex de agregare a datelor. Acest proces se concretizează într-o suită de lucrări cu caracter preliminar ce au ca finalitate redactare și completarea situațiilor financiare.

Lucrările preliminare, denumite și lucrări contabile de închidere sunt structurate astfel: stabilirea balanței conturilor înainte de inventariere, inventarierea generală a patrimoniului, contabilizarea operațiilor de regularizare, stabilirea balanței conturilor după inventariere, închiderea finanțării și redactarea situațiilor financiare.

9.1. Stabilirea balanței conturilor înainte de inventariere

Balanța conturilor înainte de inventariere are rolul de a centraliza și controla exactitatea datelor înscrise în conturi. Ea pregătește datele necesare comparării soldurilor conturilor din inventarul contabil cu rezultatele inventarierii generale a patrimoniului în vederea determinării diferențelor ce vor trebui regularizate ulterior.

Balanța conturilor se cerește a fi și un instrument de verificare a conținutului soldurilor conturilor, în sensul că acestea trebuie să reflecte operații economice și financiare reale consemnate în documente justificative și înregistrate conform normelor metodologice de utilizare a conturilor.

9.2. Inventarierea generală a patrimoniului

Inventarierea stabilește situația reală a activelor și datoriilor, plecând de la constatarea mărimii faptice, evaluată la nivelul valorii actuale.

Existența elementelor inventariate se constată prin:

- ❑ observare directă, respectiv numărare, cântărire, măsurare, cubare și calcule tehnice după caz, se utilizează pentru bunurile corporale (imobilizări corporale, titluri de participare, stocuri, alte valori);
- ❑ pe bază de registru sau documente (precum extrasele de cont) pentru bunurile necorporale (imobilizări necorporale, creanțe, datorii) și disponibilități.

Activele și datoriile inventariate vor fi evaluate ulterior la nivelul valorii actuale, denumită și valoare de inventar. Aceasta este estimată în funcție de prețurile pieței, utilitatea bunului, starea și amplasarea sa.

În instituțiile publice este obligatorie și inventarierea bunurilor aflate temporar în instituție, a celor trimise spre prelucrare la terți și a celor închiriate.

Ca și în cazul societăților comerciale, inventarierea respectă principiul anualității, efectuându-se anual la închiderea exercițiului bugetar. Totuși există și excepții în inventarierea faptică, precum:

- ☐ bunurile unităților de învățământ și cultură sunt inventariate vara, și doar cu titlu de excepție la 31.decembrie;
- ☐ disponibilitățile, cecurile și alte valori se inventariază lunar;
- ☐ materialele perisabile și animalele tinere se inventariază trimestrial;
- ☐ clădirile, construcțiile și celelalte bunuri ale misiunilor diplomatice se inventariază odată la trei ani.

De asemenea, instituțiile publice efectuează inventarierea și în următoarele situații:

- ☐ atunci când intervine predarea/primirea de gestiuni;
- ☐ când sunt sesizate nereguli ce nu pot fi evaluate decât cu ajutorul inventarierii;
- ☐ la cererea organelor de control;
- ☐ cu ocazia modificării prețurilor;
- ☐ după calamități naturale.

Inventarierea se realizează de către comisii de inventariere unice pentru fiecare Ordonator de credite. Înainte de începerea inventarului, gestionarul este obligat să dea o declarație din care să reiasă dacă are în gestiune bunuri aparținând altor persoane, a primit bunuri fără documente, are și alte gestiuni, există bunuri nerecepționate sau ce urmează a fi expediate, există documente de predare/primire neoperate în evidența contabilă.

Bunurile inventariate sunt înscrise în *listele de inventariere*. Acestea pot fi documente distincte ce se atașează *registrului inventar*, caz în care registrul inventar va conține o recapitulatie a inventarierii, sau pot fi cuprinse în acesta. Listele de inventariere cuprind pentru fiecare poziție inventariată: cantitatea și valoarea faptică, precum și cantitatea și valoarea scriptică existentă în contabilitate. Se pot admite compensații cantitative între plusuri și minusuri, atunci când există risc de confuzie între sortimentele aceluiași produs, diferențele constatându-se la același gestionar, în aceeași perioadă de gestiune.

De asemenea, pot fi acordate scăzăminte, în limita legală pentru bunurile perisabile, în limita valorii constatate în plus.

Rezultatele inventarierii și modul lor de regularizare se consemnează într-un *proces-verbal de inventariere*, care constată: perioada de gestiune inventariată, personalul care a efectuat inventarierea, plusurile și minusurile constate, compensările efectuate, bunurile depreciate, creanțele și datoriile incerte și în litigii, creanțele, datoriile și lichiditățile în devize, constituirea și regularizarea provizioanelor și alte elemente specifice inventarierii.

9.3. Contabilizarea operațiilor de regularizare

Odată stabilite rezultatele inventarierii, plusuri și minusuri de inventar se procedează la înregistrarea și decontarea lor. În principiu, plusurile se consemnează ca intrări în patrimoniul instituției, minusurile, după caz, imputându-se în sarcina persoanei vinovate (sumele după încasare sunt virate bugetului statului) sau decontându-se asupra cheltuielilor sau veniturilor instituției.

9.3.1. Operațiuni privind regularizarea plusurilor și minusurilor cantitative la inventar

În raport de natura structurilor de activ și pasiv inventariate, regularizarea diferențelor la inventar, generează următoarele tipuri de operațiuni:

a) Plusuri la inventariere, pot fi de natura: imobilizărilor corporale, necorporale, financiare, stocuri, numerar sau alte valori.

- în cazul plusurilor de imobilizări corporale, trebuie făcută distincția între plusurile în patrimoniul public al statului sau comunităților locale:

21	=	113
Imobilizări corporale		Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului
sau		115
		Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ teritoriale

și plusurile constatate în patrimoniul privat al instituției:

20,21,23,26	=	7583	Valoarea de inventar
Conturi de imobilizări		Venituri din vânzarea activelor	

- plusurile de stocuri cumpărate vor fi contabilizate:

35,36,37,38	=	60	Valoarea de inventar
Conturi de stocuri		Conturi de cheltuieli	

- plusurile de stocuri produse trebuie privite drept venituri potențiale și prin urmare contabilizate:

33,34	=	711	Valoarea de inventar
Conturi de stocuri		Variația stocurilor	

- plusurile în casieria instituției:

531	=	758	
Casa		Alte venituri din exploatare	
532			
Alte valori			

b) Minusurile la inventar neimputabile se pot constata pentru imobilizări și stocuri:

- minusurile de natura imobilizărilor corporale dacă fac parte din patrimoniul public vor determina înregistrarea:

113	=	21	Val. contabilă de intrare
Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului		Imobilizări corporale	
Sau 115			
Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ teritoriale			

dacă acestea fac parte din patrimoniul instituției publice:

Amortiz.cumulată	281	=	21	Val.contabilă de intrare
	Amortizarea imobilizărilor corporale		Cont de imobilizări	
Val.rămasă neamortizată	682			
	Cheltuieli cu imobilizările corporale			

- minusurile de stocuri cumpărate:

60	=	30,35,36,37	Valoarea ctb.de intrare
Cheltuieli privind stocurile		Cont de stocuri	

- minusurile de stocuri produse vor reprezenta un minus de venit potențial:

711	=	33,34	Valoarea ctb.de intrare
Variația stocurilor		Cont de stocuri	

Atunci când, minusurile sunt imputabile, concomitent cu înregistrarea descărcării de gestiune, trebuie înregistrată și imputația către persoana vinovată la valoarea de înlocuire. Dacă persoana vinovată este angajată a instituției, pentru evidențierea creanței se folosește contul 4282 „Alte creanțe privind bugetul”, în caz contrar 461 „Debitori diverși”:

4282	=	4481	Valoarea de imputație
Alte creanțe în legătură cu personalul		Alte datorii față de buget	
Sau			
461			
Debitori diverși			

În cazul minusului imputabil de stocuri, în contul 4481 „Alte datorii față de buget” se va contabiliza diferența dintre valoarea de imputație și valoarea contabilă, astfel:

Val.de imputație 4282	=	30,35,36,37	Valoarea contabilă
Alte creanțe în legătură cu personalul		Cont de stocuri	
Sau		4481	diferența
461		Alte datorii față de buget	
Debitori diverși			

Minusurile constatate în casierie întotdeauna vor fi imputabile:

4282	=	531
Alte creanțe privind bugetul		Casa
		532
		Alte valori

9.3.2. Operații privind constatarea de provizioane

Începând cu implementarea noului plan de conturi la instituțiile publice, acestea își pot constitui la sfârșitul exercițiului bugetar, două categorii de provizioane: provizioane pentru deprecierea activelor și provizioane pentru riscuri și cheltuieli.

Provizioanele pentru deprecierea activelor vizează elementele de activ neamortizabile a căror valoare de inventar la sfârșitul exercițiului bugetar este mai mică decât valoarea contabilă de intrare, pierderile de valoare având caracter reversibil. Ele pot fi constatate atât pentru activele imobilizate, cât și pentru stocuri, creanțe și investiții financiare pe termen scurt.

În practica contabilă, sunt cunoscute două modalități de înregistrare a provizioanelor:

- metoda anulării – constă în anularea soldului inițial constatat la sfârșitul exercițiului bugetar anterior;

29,39,49,59	=	78	Sold inițial
conturi de provizioane pentru deprecieri		Venituri din provizioane și aprecieri excepționale	

și înregistrarea necesarului de provizioane pentru sfârșitul acestui an:

68	=	29,39,49,59	Sold final
Cheltuieli de capital		Conturi de provizioane pentru deprecieri	

- metoda ajustării soldului inițial la nivelul necesarului constatat pentru acest an, fapt ce poate determina constituirea sau majorarea provizioanelor deja existente:

68	=	29,39,49,59	Sold final
Cheltuieli de capital		Conturi de provizioane pentru deprecieri	

precum și reducerea sau anularea provizioanelor existente:

29,39,49,59	=	78	
Conturi de provizioane pentru deprecieri		Venituri din provizioane și aprecieri excepționale	

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli se constituie pentru finanțarea unor cheltuieli sau pierderi a căror realizare este incertă, precum: pierderi din litigii, reparații pe timpul perioadei de garanție, restructurări de instituții, reparații, dezafectări sau mutări de imobilizări corporale programate în perioadele următoare etc. Provizioanele se vor constitui la nivelul estimat al

pierderilor viitoare (de exemplu, pierderile din litigii vor reprezenta sumele estimate pentru cheltuielile de judecată, onorarii avocați, despăgubiri, daune pretinse etc.).

Constituirea sau majorarea provizioanelor va genera înregistrarea:

6852	=	151
Cheltuieli operaționale privind provizioanele		Provizioane pentru riscuri și cheltuieli

micșorarea sau anularea lor:

151	=	781
Provizioane pentru riscuri și cheltuieli		Venituri din provizioane privind activitatea operațională

9.3.3.Operații privind diferențele de curs valutar

Diferențe de curs valutar sunt constatate de instituțiile publice atât pentru creanțe și datorii pe termen scurt, mediu sau lung, cât și pentru disponibilități în valută deținute în conturile bancare. Acestea pot fi:

- ❑ favorabile, atunci când cursul valutar a crescut, în cazul creanțelor și disponibilităților, sau a scăzut pentru datorii:

267,45,461	=	765
Conturi de creanțe		Venituri din diferențe de curs valutar

16,462	
Conturi de datorii	
5124	

Disponibilități în valută

- ❑ nefavorabile, atunci când cursul valutar a scăzut pentru creanțe și disponibilități, sau a crescut pentru datorii:

665	=	267,45,461
Cheltuieli din diferențe de curs valutar		Conturi de creanțe

16,462	
Conturi de datorii	
5124	

Disponibilități în valută

Exemplu:

S-au primit pentru programul Sapard 100.000 Euro la cursul de 3,79/Euro; la sfârșitul exercițiului bugetar, rata de schimb valutar este de 3,8 lei/Euro. Diferența de curs valutar = $100.000 (3,8 - 3,79) = 1.000$ lei:

1.000 lei	665	=	462.2	1.000 lei
	Cheltuieli din diferențe de curs valutar		Creditori diverși - SAPARD	

9.3.4. Operații privind delimitarea în timp a veniturilor

În sfera regularizărilor trebuie cuprinse și veniturile înregistrate în cursul exercițiului sau preluate ca sold din exercițiul precedent, precum: facturi neîntocmite, regularizarea veniturilor înregistrate în avans (abonamente, chirii etc.) și a operațiilor în curs de clarificare.

Exemplu:

În luna decembrie N, s-a încasat o chirie în valoare de 100 lei aferentă exercițiului bugetar n+1:

100 lei	531	=	472	100 lei
	Casa		Venituri înregistrate în avans	

În cursul anului bugetar r+1, se va regulariza venitul încasat anticipat:

100 lei	472	=	706	100 lei
	Venituri înregistrate în avans		Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	

9.4. Balanța conturilor după inventariere

În urma inventarierii și a regularizărilor ce i-au urmat, instituția întocmește o nouă balanță a conturilor, al cărei scop este pregătirea informațiilor necesare închiderii finanțării și întocmirii situațiilor financiare. Aceasta va pleca de la balanța provizorie a conturilor completată cu operațiile de regularizare realizate cu ocazia închiderii exercițiului bugetar.

9.5. Închiderea finanțării

După cum s-a prezentat anterior, instituțiile publice beneficiază de finanțare multiplă: din bugetul central, din bugetele locale, din fonduri speciale, fonduri cu destinație specială, fonduri extrabugetare sau finanțare mixtă. Închiderea finanțării va determina închiderea conturilor specifice, iar în cazul finanțărilor bugetare sumele rămase consumate până la 31 decembrie, vor fi retrase.

În cursul activității lor, instituțiile publice au utilizat o serie de venituri: venituri din activități economice, din alocații bugetare cu destinație specială și din subvenții, variația stocurilor, fonduri ale bugetelor, venituri din alte activități, venituri financiare, finanțări, venituri din provizioane și aprecieri excepționale și venituri ale bugetelor. Acestea în funcție de apartenența lor se închid printr-unul din analiticele contului 122 „Rezultatul exercițiului”.

Cl.7	=	122
Conturi de venituri și finanțări		Rezultatul exercițiului

a) **Închiderea finanțării din bugetul central** presupune preluarea conturilor de venituri/finanțări și cheltuieli specifice prin contul 122.1 „Rezultatul exercițiului – bugetul de stat”.

Exemplu:

Instituția publică „X” a beneficiat de o finanțare bugetară în valoare de 1.000.000 lei. În cursul anului bugetar a înregistrat cheltuieli în valoare totală de 998.000 lei, iar plățile nete de casă s-au ridicat la 997.000 lei.

- ☐ Ordonatorul de credite superior retrage instituției sumele neconsumate 3.000 lei (1.000.000 lei – 997.000 lei):

C 8067	3.000 lei
--------	-----------

Credite deschise per tru cheltuieli proprii

- ☐ sunt închise conturile de finanțare, eventual alte venituri înregistrate și cheltuieli:

998000 lei	122.1	=	cl.6	998000 lei
	Rezultatul exercițiului – bugetul de stat		Conturi de cheltuieli	
997000 lei	770.1	=	122.1	997000 lei
	Finanțarea de la bugetul de stat		Rezultatul exercițiului – bugetul de stat	

- soldul final al contului de rezultat va fi preluat de contul 117.1 „Rezultatul reportat – bugetul de stat” pe debit sau credit, după caz:

1.000 lei	117.1	=	122.1	1.000 lei
	Rezultatul reportat – bugetul de stat		Rezultatul exercițiului – bugetul de stat	

b) Închiderea finanțării din bugetele locale presupune utilizarea aceluiași procedeu, utilizând conturile specifice finanțării locale, respectiv 8067 „Credite deschise pentru cheltuieli proprii”, 770.2 „Finanțarea de la bugetele locale”, 122.2 „Rezultatul exercițiului – bugetul local” și 117.2 „Rezultatul reportat – bugetul local”.

c) Închiderea finanțării din fondurile speciale și fondurile cu destinație specială. Aceste fonduri fiind alocate instituției cu caracter definitiv neconsumarea lor integrală până la sfârșitul exercițiului bugetar nu atrage retragerea lor la 31 decembrie, instituția putându-le păstra până la consumarea lor integrală.

Dacă, la sfârșitul anului rămân sume neconsumate acesta vor fi preluate la buget, astfel:

735	=	122.16	Sume consumate
Veniturile fondurilor cu destinație specială		Rezultatul exercițiului – bugetul fondului de asigurări sociale de sănătate	
		4481	Sume neconsumate
		Alte datorii față de buget	

Exemple:

1. Instituția a beneficiat de 50.000 lei din fondul de asigurări sociale de sănătate, sumă consumată integral pentru achiziția de medicamente. Închiderea finanțării, va genera înregistrările:

- închiderea conturilor de venituri:

50.000 lei	731	=	122.16	50.000 lei
	Veniturile fondului de asigurări sociale de sănătate		Rezultatul exercițiului – bugetul fondului de asigurări sociale de sănătate	

□ închiderea contului de cheltuieli:

50.000 lei	122.16	=	6029	50.000 lei
	Rezultatul exercițiului – bugetul fondului de asigurări sociale de sănătate		Cheltuieli privind medicamentele și materialele sănătate	

2. Instituția a primit o donație de 10.000 lei pentru achiziționarea de calculatoare. Până la sfârșitul exercițiului bugetar au fost efectuate plăți nete de casă doar de 9.000 lei și s-a înregistrat amortizarea aferentă calculatoarelor în valoare de 3.000 lei:

□ închiderea conturilor de venituri:

10.000 lei	735	=	122.30	10.000 lei
	Veniturile fondurilor cu destinație spec. ală		Rezultatul exercițiului – asistența financiară externă nerambursabilă	

□ închiderea conturilor de cheltuieli cu amortizările:

3.000 lei	122.30	=	6851	3.000 lei
	Rezultatul exercițiului – asistența financiară externă nerambursabilă		Cheltuieli operaționale privind amortizările	

□ închiderea contului de rezultat al exercițiului:

7.000 lei	122.30	=	117.30	7.000 lei
	Rezultatul exercițiului – asistența financiară externă nerambursabilă		Rezultatul reportat – asistența financiară externă nerambursabilă	

La sfârșitul exercițiului bugetar, contul 550 „Disponibil din fonduri cu destinație specială” va prezenta sold de 1.000 lei.

Închiderea finanțării din fonduri extrabugetare. Ca și în cazul precedent, închiderea finanțării va ocaziona închiderea conturilor de venituri și cheltuieli prin 122.3 „Rezultatul exercițiului – venituri proprii”. Sumele neconsumate vor rămâne înregistrate în contul 560 „Disponibil din venituri proprii” până la epuizarea lor completă.

9.6. Redactarea situațiilor financiare

În baza ultimei balanțe a conturilor pusă de acord cu operațiile privind închiderea finanțării, instituțiile publice întocmesc situații financiare anuale, care în sistemul actual cuprind: bilanțul, contul de execuție bugetară și anexele.

Acestea trebuie să ofere o imagine fidelă asupra poziției financiare și performanțelor instituției pentru respectivul an bugetar. Odată întocmite, bilanțul și contul de execuție bugetară, trebuie prezentate unităților de trezorerie și contabilitate publică la care au deschise conturi pentru obținerea vizei privind exactitatea plăților de casă, a soldurilor conturilor de disponibilități, după care se depun la organul ierarhic superior. Situațiile financiare ale ministerelor, celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale și locale, ale altor autorități publice, instituții publice autonome, însoțite de „*Raportul privind certificarea bilanțului contabil și a contului de execuție bugetară*” se depun la Ministerul Finanțelor Publice.

Ca urmare a introducerii Standardelor Internaționale din Sectorul Public Internațional, IPSAS1 Prezentarea Declarațiilor Financiare și IPSAS2 Declarațiile de flux de numerar solicită instituțiilor publice întocmirea următoarelor situații financiare:

- ➔ Bilanț contabil;
- ➔ Contul de execuție bugetară, care va reprezenta chiar tabloul de trezorerie,
- ➔ Situația veniturilor și cheltuielilor;
- ➔ Anexa;
- ➔ Politici contabile și note explicative.

9.6.1. Bilanțul contabil

Bilanțul contabil cuprinde elementele de activ și pasiv grupate după natură și lichiditate, respectiv natură și exigibilitate, structura sa neputând fi modificată de la un exercițiu bugetar la altul. Elementul pentru care nu există valori nu trebuie menționat în bilanț, respectând totuși numărul înscris în formularul aprobat.

Structura simplificată a bilanțului este următoarea:

- A. Active imobilizate
 - I Imobilizări necorporale
 - II Imobilizări corporale
 - III Imobilizări financiare
- B. Active circulante
 - I Stocuri
 - II Creanțe
 - III Investiții financiare pe termen scurt
 - IV Casa și conturi de trezorerie și bănci comerciale
- C. Conturi de regularizare și asimilate
- TOTAL ACTIV
- D. Capitaluri și fonduri
 - I Fonduri
 - II Rezultat reportat
 - III Rezultatul exercițiului
 - IV Împrumuturi
- E. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli
- F. Datorii
- G. Conturi de regularizare și asimilate
- TOTAL PASIV

În întocmirea bilanțului, fiecare Ordonator de credite trebuie să determine, pe baza naturii activității sale, dacă să prezinte sau nu drept clasificări separate în bilanț, activele și datoriile curente și necurente. Această împărțire are în vedere termenul de recuperare sau achitare a activului sau datoriei, în mai puțin de 12 luni sau peste acest termen, informațiile privind scadența fiind utile în evaluarea lichidității și solvabilității instituției.

9.6.2. Contul de execuție

Norma IPSAS2 prezintă situația fluxurilor de numerar, precizând că informațiile sunt folositoare atât utilizatorilor, ca bază de evaluare a activității instituției de a genera lichidități și echivalente al acestora, dar și instituției. În acest sens, propune următorul format:

**Contul de execuție bugetară
(tabloul fluxurilor de numerar)**

Denumire indicator	Buget de stat	Venituri proprii
A. Numerar din activități operaționale <i>Încasări:</i> Impozite și taxe Vânzări de bunuri și servicii Subvenții Donații și sponsorizări Sume primite de la bugetul statului <i>Plăți:</i> Cheltuieli de personal Cheltuieli de bunuri și servicii Hrană Cheltuieli de întreținere și gospodărire Subvenții Prime Transferuri		
B. Numerar din activitatea de investiții <i>Încasări:</i> Sume primite de la buget pentru investiții Venituri din valorificarea activelor imobilizate <i>Plăți:</i> Cumpărarea de active imobilizate		
C. Numerar din activitatea financiară <i>Încasări:</i> Încasări din rambursarea împrumuturilor acordate <i>Plăți:</i> Rambursarea de împrumuturi, plăți de dobânzi și comisioane la credite		
D. Creșterea/descreșterea netă de numerar și echivalent de numerar		
E. Numerar și echivalent de numerar la începutul anului		
F. Numerar și echivalent de numerar la sfârșitul anului		

În întocmirea acestui document, Ministerul Finanțelor Publice prin proiectul Normelor metodologice privind organizarea contabilității instituțiilor publice armonizate cu directivele europene și IPSAS s-a implicat, propunând

un conținut care să țină seama de tipul de finanțare. Astfel, documentul va înscrie capitolul și subcapitolul din bugetul aprobat astfel:

- ❑ Pentru finanțarea din bugetul de stat, plățile sunt preluate din rulajul creditor al contului 770.1 „*Finanțarea de la bugetul de stat*”;
- ❑ Pentru finanțarea din bugetele locale, plățile sunt preluate din rulajul creditor al contului 770.2 „*Finanțarea de la bugetele locale*”;
- ❑ Pentru finanțarea din bugetul asigurărilor sociale de stat, plățile sunt preluate din contul 770.3 „*Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat*”;
- ❑ Pentru fondurile speciale, încasările și plățile apar în rulajele debitoare și creditoare ale contului 571 „*Disponibil din fondul de asigurări sociale de sănătate*”, 572 „*Disponibil din fondul special pentru protejarea asiguraților*”, 574 „*Disponibil din veniturile bugetului asigurărilor pentru șomaj*”;
- ❑ Pentru credite externe, încasările și plățile sunt regăsite în debitul și creditul conturilor 590 „*Disponibil din împrumuturi externe*”, 772 „*Finanțarea din împrumuturi contractate direct de stat*”, 773 „*Finanțarea din împrumuturi externe garantate direct de stat*”;
- ❑ Pentru asistența financiară nerambursabilă, încasările și plățile apar în contul de disponibil 599 „*Disponibil din asistența financiară externă nerambursabilă*”;
- ❑ Pentru veniturile proprii, încasările și plățile sunt preluate din contul 560 „*Disponibil din venituri proprii*”.

9.6.3. Situația veniturilor și cheltuielilor

Situația veniturilor și cheltuielilor exprimă performanța financiară a instituției, fiind un veritabil cont de profit și pierdere. IPSAS 1 propune un document foarte asemănător celor întocmite de societățile comerciale.

SITUAȚIA VENITURILOR ȘI CHELTUIELILOR

	Denumirea indicatorilor	Buget de stat	Venituri proprii
	VENITURI OPERAȚIONALE		
	Finanțări		
	Venituri din activități economice		
	Venituri din subvenții și alocații bugetare cu destinație specială		
	Venituri din producția de imobilizări		

	Denumirea indicatorilor	Buget de stat	Venituri proprii
	Venituri din alte activități		
	Veniturile fondurilor speciale		
	Fonduri ale bugetelor		
	Venituri ale bugetelor		
	Venituri din provizioane privind activitatea operațională		
	CHELTUIELI OPERAȚIONALE		
	Cheltuieli privind stocurile		
	Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți		
	Cheltuieli cu personalul		
	Alte cheltuieli operaționale		
	Alte cheltuieli finanțate din buget		
	Cheltuieli ale bugetelor		
	Cheltuieli operaționale privind amortizările și provizioanele		
	REZULTATUL EXERCIȚIULUI DIN ACTIVITATEA OPERAȚIONALĂ		
	VENITURI FINANCIARE		
	Finanțări de la buget pentru investiții		
	Venituri din vânzarea activelor		
	Venituri din imobilizări financiare		
	Venituri din creanțe imobilizate		
	Venituri din diferențe de curs valutar		
	Venituri din dobânzi		
	Alte venituri financiare		
	CHELTUIELI FINANCIARE		
	Cheltuieli de capital		
	Pierderi din creanțe legate de participații		
	Cheltuieli privind investițiile financiare cedate		
	Cheltuieli din diferențe de curs valutar		
	Cheltuieli privind dobânzile		
	Alte cheltuieli financiare		
	Cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele		
	REZULTATUL EXERCIȚIULUI DIN ACTIVITATEA FINANCIARĂ		
	REZULTATUL EXERCIȚIULUI DIN ACTIVITATEA ORDINARĂ, OPERAȚIONALĂ ȘI FINANCIARĂ		
	VENITURI EXCEPȚIONALE		
	Venituri din aprecieri excepționale		
	CHELTUIELI EXCEPȚIONALE		
	Cheltuieli cu pierderi din calamități		

	Denumirea Indicatorilor	Buget de stat	Venituri proprii
	Cheltuleli cu deprecierile excepționale		
	REZULTATUL EXERCITIULUI DIN ACTIVITATEA EXCEPȚIONALĂ - EXTRAORDINARĂ		
	REZULTATUL EXERCITIULUI DIN ACTIVITATEA ORDINARĂ ȘI EXCEPȚIONALĂ		
	Rezultat pe total activitate		

Ministerul Finanțelor Publice vine cu un document care, ca și precedentul, va detalia veniturile, finanțările și cheltuielile dar pe surse de finanțare, urmărind structura clasificăției bugetare.

SITUAȚIA VENITURILOR ȘI CHELTUIELILOR

- mii lei -

Nr. Rd.	Denumire indicator	Cod	An precedent	An curent
I.	Finanțarea instituției publice din bugetul de stat (RC cont 770)	01		
	Cheltuieli ale instituției publice finanțate din bugetul de stat (RD conturi de cheltuieli detaliate pe structura anexei 1 la clasificăția bugetară)	02		
	Rezultatul exercițiului instituției publice finanțate din bugetul de stat, sold ct.122.1 (cod.03=01-02)	03		
II.	Finanțarea instituției publice din bugetele locale (RC cont 770 detaliat pe structura Anexei 2 la clasificăția bugetară)	04		
	Cheltuieli ale instituției publice finanțate din bugetele locale (RD conturi de cheltuieli detaliate pe structura Anexei 2 la clasificăția bugetară)	05		
	Rezultatul exercițiului – instituții publice finanțate din bugetele locale – sold ct.122.2 (cod.06 = 04 – 05)	06		
III.	Finanțarea din bugetele asigurărilor sociale de stat (RC cont 770 detaliat pe structura Anexei 4 la clasificăția bugetară)	07		
	Cheltuieli finanțate din bugetul asigurărilor sociale de stat (RD conturi de cheltuieli detaliate pe structura Anexei 4 la clasificăția bugetară)	08		
	Rezultatul exercițiului bugetului asigurărilor sociale de stat – sold ct.122.3 (cod. 09 = 07 –	09		

Nr. Rd.	Denumire indicator	Cod	An precedent	An curent
	08)			
IV.	Finanțarea din fonduri speciale (RC conturi 731, 732, 734, 735, 736 detaliat pe structura anexelor 16, 13, 6)	10		
	Cheltuieli finanțate din fonduri speciale (RD conturi de cheltuieli detaliate pe structura anexelor 16, 13, 6)	11		
	Rezultatul exercițiului – fonduri speciale – sold ct.122.4 (cod.12 = 10 – 11)	12		
V.	Finanțarea din fonduri cu destinație specială (RC cont 735)	13		
	Cheltuieli din fonduri cu destinație specială (RD conturi de cheltuieli)	14		
	Rezultatul exercițiului – fonduri cu destinație specială – sold ct.122.5 (cod.15 = 13 – 14)	16		
VI.	Venituri proprii (RC conturi 700, 701, 702, 703, 704, 705, 706, 707, 708, 709, 711, 754, 758, 761, 763, 765, 766, 768, detaliate pe structura Anexei 3 la clasificția bugetară)	16		
	Cheltuieli din venituri proprii (RD conturi de cheltuieli detaliate pe structura Anexei 3 la clasificția bugetară)	17		
	Rezultatul exercițiului – venituri proprii – sold ct.122.6 (cod.18 = 16 - 17)	18		
VII.	Finanțare din împrumuturi externe rambursabile (RC cont.772, 773 detaliate pe structura Anexei 14 la clasificția bugetară)	19		
	Cheltuieli din împrumuturi externe rambursabile (RD conturi de cheltuieli detaliate pe structura Anexei 14 la clasificția bugetară)	20		
	Rezultatul exercițiului – finanțare împrumuturi externe rambursabile – sold ct.122.7 (cod.21 = 19 – 20)	21		
VIII	Finanțare din fonduri externe nerambursabile (RC cont 774 detaliat pe structura Anexei 30 la clasificția bugetară)	22		
	Cheltuieli din contribuția financiară nerambursabilă (RD conturi de cheltuieli detaliate pe structura Anexei 30 la clasificția bugetară)	23		
	Rezultatul exercițiului – finanțare externă nerambursabilă (cod.24 = 22 – 23)	24		

Nr. Rd.	Denumire indicator	Cod	An precedent	An curent
IX.	TOTAL SURSE (VENITURI) (cod.25 = 01 + 04 + 07 + 10 + 13 + 16 + 19 + 22)	25		
	TOTAL CHELTUIELI (cod.26 = 02+05+08+11+14+17+20+23)	26		
	REZULTATUL EXERCITIULUI (cod.27 = 03+06+09+12+15+18+21+24)	27		

9.6.4. Politici contabile și note explicative

Conducerea fiecărei instituții pentru toate operațiunile derulate, pornind de la întocmirea documentelor justificative până la întocmirea situațiilor financiare stabilește un set de proceduri numite politici contabile. Acestea trebuie să aibă în vedere specificul activității instituției, precum și respectarea conceptelor de bază ale contabilității (contabilitatea de angajamente, continuitatea activității etc.). Odată stabilite, modificarea politicilor contabile este admisă doar dacă aceasta este cerută de lege sau noua politică are ca rezultat obținerea de informații mai relevante și credibile.

Nu se consideră modificare a politicilor contabile:

- ☐ adoptarea unei politici pentru evenimente sau tranzacții care diferă ca fond de evenimentele și tranzacțiile produse anterior;
- ☐ adoptarea unei politici pentru evenimente sau tranzacții care nu au avut loc anterior sau care nu au fost semnificative;

În cazul în care politica a fost modificată, trebuie prezentat efectul modificării asupra rezultatei reportate ale perioadei și tendința reală a rezultatelor în viitor.

În conformitate cu prevederile IPSAS1, Notele la situațiile financiare trebuie să prezinte:

- ☐ informații despre bazele de întocmire a situațiilor financiare și despre politicile contabile specifice selecționate și aplicate pentru tranzacțiile semnificative;
- ☐ informații ce nu sunt prezentate în alte documente;
- ☐ informații suplimentare ce nu sunt prezentate în situațiile financiare, dar care sunt necesare pentru o prezentare fidelă;

Notele trebuie prezentate într-un mod sistemic, fiecare element semnificativ din bilanț, conul de execuție bugetară și situația veniturilor și cheltuielilor trebuind să facă trimitere la note. Acestea sunt descrieri narative sau analize mai detaliate ale sumelor prezentate în celelalte situații financiare, informații suplimentare precum angajamentele și datoriile contingente.

9.7.APLICAȚIE PRACTICĂ

Direcția Județeană de Statistică Dolj, al cărei conducător are calitatea de Ordonator terțiar de credite de subordonare centrală a primit pentru anul N din bugetul de stat 70.000 lei, pentru buna desfășurare a activității instituției. Trebuie adăugat faptul că o bună parte din activitatea sa este autofinanțată.

În cursul anului bugetar au fost efectuate o serie de operațiuni, ce vizează:

1. Deschiderea de credite bugetare:

D 8067	70.000 lei
Credite deschise pentru cheltuieli proprii	

2. Se acordă un avans de 540 lei unui furnizor pentru achiziționarea de piese de schimb pentru aparatele xerox din dotare. Peste 10 zile se recepționează piesele de schimb, conform facturii primite de la furnizor, în valoare de 930 lei și se decontează diferențele:

☐ se înregistrează avansul:

540 lei	409	=	770.1	540 lei
	Furnizori - debitori		Finanțarea de la bugetul de stat	

☐ se recepționează piesele de schimb:

930 lei	3024	=	401	930 lei
	Piese de schimb		Furnizori	

☐ se decontează avansul și se achită diferența:

930 lei	401	=	409	540 lei
	Furnizori		Furnizori debitori	
			770.1	390 lei
			Finanțarea de la bugetul de stat	

3. Un salariat se deplasează în interes de serviciu, motiv pentru care primește un avans de 360 lei, din care 300 lei în numerar și 60 lei bonuri de benzină (BCF). La înapoierea din deplasare, salariatul justifică avansul astfel:

- ✓ cheltuieli de cazare 220 lei
- ✓ diurna 18,7 lei
- ✓ factură pentru cumpărarea de furnituri de birou 35 lei
- ✓ BCF-uri neconsumate 10 lei
- ✓ depune în casierie suma neconsumată de 26,3 lei.

☐ se ridică numerarul de la trezorerie:

300 lei	531	=	770.1	300 lei
	Casa		Finanțarea de la bugetul de stat	

☐ se acordă avansul:

360 lei	542	=	531	300 lei
	Avansuri de trezorerie		Casa	
			5324	60 lei
			Bonuri valorice pentru carburanți auto	

☐ se justifică avansul:

288,7 lei	642	=	542	360 lei
	Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări		Avansuri de trezorerie	
26,3 lei	531			
	Casa			
10 lei	5324			
	Bonuri valorice pentru carburanți auto			
35 lei	3028			
	Alte materiale consumabile			

☐ se depune la bancă suma neconsumată:

26,3 lei	531	=	770.1	26,3 lei
	Casa		Finanțarea de la bugetul de stat	

4. În urma unui control inopinat efectuat la magazia de materiale se constată lipsa de toner xerox, în limita normelor de perisabilitate, în valoare de 62,5 lei și lipsa de materiale consumabile (detergent, becuri, furnituri de birou) în valoare de 18 lei, sumă ce va fi imputată gestionarului la valoarea actuală de 24 lei:

□ înregistrarea lipsei neinputabile:

62,5 lei	6028	=	3028	62,5 lei
	Cheltuieli privind alte materiale consumabile		Alte materiale consumabile	

□ înregistrarea lipsei imputabile:

24 lei	4282	=	3028	18 lei
	Alte creanțe în legătură cu personalul		Alte materiale consumabile	
			4481	6 lei
			Alte datorii față de buget	

□ gestionarul depune sumele la casierie:

24 lei	531	=	4282	24 lei
	Casa		Alte creanțe în legătură cu personalul	

□ se virează la bugetul de stat diferența între valoarea actuală și prețul de cumpărare:

6 lei	4481	=	770.1	6 lei
	Alte datorii față de buget		Finanțarea de la bugetul de stat	

5. Instituția a vândut firmei SC „Alfa” SRL mobilier din patrimoniul privat, la prețul de vânzare de 2.820 lei; acesta a fost achiziționat cu 3.920 lei și amortizat 2.500 lei. Prețul de vânzare va fi virat bugetului de stat după încasare.

□ se înregistrează vânzarea pe bază de factură, concomitent cu înregistrarea obligației față de stat:

2.850 lei	461	=	4481	2.850 lei
	Debitori diverși		Alte datorii față de buget	

□ se realizează descărcarea de gestiune:

1.500 lei 281 = 214 3.920 lei

Amortizări privind
imobilizările corporale

Mobilier, aparatură birotică,
echipamente de protecție a
valorilor umane și materiale
și alte active corporale

2.420 lei 6824

Cheltuieli cu mobilierul,
aparatură birotică,
echipamente de protecție
a valorilor umane și
materiale și alte
imobilizări corporale

□ se încasează contravaloarea facturii:

2.850 lei 461 = 770.1 2.850 lei

Debitori diverși

Finanțarea de la bugetul de
stat

□ se achită obligația către buget:

2.850 lei 4481 = 770.1 2.850 lei

Alte datorii față de buget

Finanțarea de la bugetul de
stat

6. Se primesc prin transfer de la Institutul Național de Statistică București, pe baza deciziei de transfer, materiale consumabile (cartușe toner imprimantă) în valoare de 1.040 lei:

1.040 lei 3028 = 481 1.040 lei

Alte materiale
consumabile

Decontări între instituția
superioară și instituțiile
subordonate

7. Se virează lunar avansul chenzinal în conturile de card, în valoare de 10.510 lei:

10.510
lei 425 = 770.1 10.510 lei

Avansuri acordate
personalului

Finanțarea de la bugetul
de stat

8. La sfârșitul lunii pe baza centralizatorului de salarii, se înregistrează salariile cuvenite personalului, contribuțiile către organismele sociale și reținerile cuvenite, astfel:

- salarii de bază	28.526 lei
- salarii de merit	921 lei
- indemnizații de conducere	1.673 lei
- spor de vechime	5.351 lei
- ore suplimentare	112 lei
Total salarii brute:	36.583 lei

Contribuțiile unității:

- CAS 22%	8.048,26 lei
- Șomaj 3%	1.097,49 lei
- CASS 7%	2.560,81 lei
- Fond accidente muncă 0,5%	182,92 lei

Reținerile din salarii:

- Impozit salarii	3.831,04 lei
- CAS 9,5%	3.475,39 lei
- Ajutor șomaj 1%	365,83 lei
- CASS 6,5%	2.377,90 lei
- Rate CAR	925,00 lei
- Rate. chirii	65,00 lei
- Cotizații sindicat	170 lei

□ se înregistrează salariul brut:

36.583 lei	641	=	421	36.583 lei
------------	-----	---	-----	------------

Cheltuieli cu salariile personalului

Personal – salarii datorate

□ se înregistrează contribuția unității la CAS:

8048,26 lei	6451	=	4311	8048,26 lei
	Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale		Contribuția unității la asigurările sociale	

□ se înregistrează contribuția unității la fondul de șomaj:

1097,49 lei	6452	=	4371	1097,49 lei
	Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările pentru șomaj		Contribuția unității la bugetul asigurărilor pentru șomaj	

□ se înregistrează contribuția unității la fondul asigurărilor de sănătate:

2560,81 lei	6453	=	4313	2560,81 lei
	Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate		Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	

□ se înregistrează contribuția unității la fondul pentru accidente de muncă:

182,92 lei	6458	=	4381	182,92 lei
	Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială		Alte datorii sociale	

□ se înregistrează reținerile din salarii:

21720,16 lei	421	=	425	10.510 lei
	Personal – salarii datorate		Avansuri acordate personalului	
			444	3831,04 lei
			Impozitul pe venit de natură salarială	
			Impozitul pe venit de natură salarială	
			4312	3475,39 lei
			Contribuția individuală de asigurări sociale	
			Contribuția individuală de asigurări sociale	
			4313	2377,90 lei
			Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	
			4372	365,83 lei
			Contribuția individuală de ajutor pentru șomaj	
			427	1.160 lei
			Rețineri din salarii datorate terților	

□ se achită salariile personalului prin card:

14862,84 lei	421	=	770.1	14862,84 lei
	Personal – salarii datorate		Finanțarea de la bugetul de stat	

□ până la 25 a lunii următoare, se achită contribuțiile unității către organismele sociale și stat:

8048,26 lei	4311	=	770.1	23099,64 lei
	Contribuția unității la asigurările sociale		Finanțarea de la bugetul de stat	
3475,39 lei	4312			
	Contribuția individuală de asigurări sociale			
2560,81 lei	4313			
	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate			
2377,90 lei	4314			
	Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate			
1097,49 lei	4371			
	Contribuția unității la bugetul asigurărilor pentru șomaj			
365,83 lei	4372			
	Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj			
182,92 lei	438			
	Alte datorii și creanțe sociale			
1.160 lei	427			
	Rețineri din salarii datorate terților			
3831,04 lei	444			
	Impozitul pe venit de natură salarială			

9. Se achiziționează obiecte de inventar (5 calculatoare de birou) în valoare de 1.220 lei și rechizite în valoare de 400 lei; conform facturilor primite de la furnizori:

□ se înregistrează achiziția de obiecte de inventar:

1.220 lei	303	=	401	1.220 lei
	Materiale de natura obiectelor de inventar		Furnizori	

□ se înregistrează achiziția de rechizite:

400 lei	604	=	401	400 lei
	Cheltuieli privind materialele nestocate		Furnizori	

☐ se achită factura către furnizori:

1.620 lei	401	=	770.1	1.620 lei
	Furnizori		Finanțarea de la bugetul de stat	

10. Se dau în folosință 3 calculatoare de birou, în valoare de 732 lei:

732 lei	603	=	303	732 lei
	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar		Materiale de natura obiectelor de inventar	

11. Se dau în consum materiale consumabile cu caracter funcțional, în valoare de 538 lei:

538 lei	6028	=	3028	538 lei
	Cheltuieli privind alte materiale consumabile		Alte materiale consumabile	

12. Se achiziționează pe bază de factură două aparate de climatizare în valoare de 4.500 lei și se primesc prin transfer de la INS București, conform ordinului de transfer, 5 calculatoare și două imprimante în valoare totală de 17.800 lei:

☐ se achiziționează aparatele de climatizare:

4.500 lei	214	=	404	4.500 lei
	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale		Furnizori de imobilizări	

☐ se achită furnizorul:

4.500 lei	404	=	770.1	4.500 lei
	Furnizori de imobilizări		Finanțarea de la bugetul de stat	

☐ se primesc prin transfer cele 5 calculatoare și imprimantele:

17.800 lei	214	=	7583	17.800 lei
	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale		Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital	

13. Pe baza propunerilor comisiei de inventariere și a aprobării ordonatorului de credite, sunt casate 3 calculatoare și o imprimantă în valoare de 5.125 lei, cu o amortizare calculată 4.950 lei. Din casare sunt recuperate componente (monitoare), în valoare de 235 lei, destinate utilizării de către instituție:

☐ se înregistrează casarea:

4.950 lei	281	=	214	5.125 lei
	Amortizări privind imobilizările corporale		Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	
175 lei	682			
	Cheltuieli cu imobilizările corporale			

☐ se înregistrează piesele de schimb rezultate din casare:

235 lei	3024	=	7584	235 lei
	Piese de schimb		Venituri din dezmembrări de imobilizări	

14. Instituția achită contravaloarea facturilor privind consumul de:

- gaze	1.015 lei
- energie electrică	530 lei
- apă și salubritate	263 lei
- convorbiri telefonice	1.720 lei
- servicii de curățenie și pază	1.350 lei

☐ se înregistrează consumul de gaze, energie și apă:

1.808 lei	605	=	401	1.808 lei
	Cheltuieli privind energia și apa		Furnizori	

☐ se înregistrează factura de telefon:

1.720 lei	626	=	401	1.720 lei
	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații		Furnizori	

☐ se înregistrează factura de curățenie și pază:

1.350 lei	628	=	401	1.350 lei
	Alte cheltuieli cu servicii executate de terți		Furnizori	

☐ se achită facturile:

4.878 lei	401	=	770.1	4.878 lei
	Furnizori		Finanțarea de la bugetul de stat	

15. Se achiziționează pe bază de factură, BCF-uri în valoare de 810 lei. Se consumă BCF-uri în valoare de 630 lei:

☐ se înregistrează factura de achiziție:

810 lei	5324	=	401	810 lei
	Bonuri valorice pentru carburanți auto		Furnizori	

☐ se achită factura:

810 lei	401	=	770.1	810 lei
	Furnizori		Finanțarea de la bugetul de stat	

☐ se înregistrează consumul de BCF-uri:

630 lei	6022	=	5324	630 lei
	Cheltuieli privind combustibili		Bonuri valorice pentru carburanți auto	

16. Se ridică numerar de la trezorerie pentru achiziționarea de timbre poștale pentru corespondență, în valoare de 200 lei și se achită abonamentul la căsuța poștală, în valoare de 27 lei. La sfârșitul lunii se justifică, pe bază de borderou, consumul de timbre poștale, în valoare de 150 lei:

☐ se ridică numerar:

227 lei	531	=	770.1	227 lei
	Casa		Finanțarea de la bugetul de stat	

☐ se achiziționează timbrele și se achită căsuța poștală:

200 lei	5321	=	531	227 lei
	Timbre fiscale și poștale		Casa	
27 lei	628			
	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți			

☐ se înregistrează consumul de timbre:

150 lei	626	=	5321	150 lei
	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații		Timbre fiscale și poștale	

17. În cursul anului, s-au realizat venituri extrabugetare pentru difuzarea de date statistice de către serviciul de specialitate, în valoare de 2.700 lei, din care 1.080 lei trebuie vărsați la buget. Din aceste fonduri au fost achiziționate materiale consumabile în valoare de 500 lei, din care au fost date în consum materiale consumabile în valoare de 415 lei:

☐ se înregistrează facturi privind serviciile prestate:

2.700 lei	411	=	704	1.620 lei
	Clienți		Venituri din lucrări executate și servicii prestate	
			4481	1.080 lei
			Alte datorii față de buget	

☐ se încasează contravaloarea facturilor:

2.700 lei	560	=	411	2.700 lei
	Disponibil din venituri proprii		Clienți	

☐ se virează sumele la buget:

1.080 lei	4481	=	560	1.080 lei
	Alte datorii față de buget		Disponibil din venituri proprii	

☐ se achiziționează materialele consumabile:

500 lei	3028	=	401	500 lei
	Alte materiale consumabile		Furnizori	

☐ se achită furnizorul:

500 lei	401	=	560	500 lei
	Furnizori		Disponibil din venituri proprii	

□ se consumă materialele:

415 lei	6028	=	3028	415 lei
	Cheltuieli privind alte materiale consumabile		Alte materiale consumabile	

18. Se cumpără prin activitatea autofinanțată un calculator în valoare de 1.700 lei:

1.700 lei	214	=	404	1.700 lei
	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale		Furnizori de imobilizări	

□ se achită furnizorul de imobilizări:

1.700 lei	404	=	560	1.700 lei
	Furnizori de imobilizări		Disponibil din venituri proprii	

19. se înregistrează amortizarea imobilizărilor corporale în valoare de 2.100 lei, din care pentru:

- activitatea bugetară 1.600 lei
- pentru activitatea autofinanțată 500 lei

1.600 lei	6851.1	=	281	2.100 lei
	Cheltuieli operaționale privind amortizările – activitatea bugetată		Amortizări privind imobilizările corporale	
500 lei	6851.3			
	Cheltuieli operaționale privind amortizările – activitatea autofinanțată			

20. Cu ocazia inventarierii generale a patrimoniului, se constată:

- un plus de materiale consumabile (4 topuri hârtie xerox) în valoare de 52 lei;
- lipsa unui minicalculator de birou în valoare de 65 lei, imputabil persoanei vinovate cu 85 lei;
- este necesară constituirea unui provizion pentru litigii în valoare de 300 lei.

- ☐ se înregistrează plusul de materiale consumabile:

52 lei	3028	=	6028	52 lei
	Alte materiale consumabile		Cheltuieli privind alte materiale consumabile	

- ☐ se înregistrează minusul imputat:

85 lei	4282	=	303	65 lei
	Alte creanțe în legătură cu personalul		Materiale de natura obiectelor de inventar	
			4481	20 lei
			Alte datorii față de buget	

- ☐ se încasează lipsa de la persoana vinovată:

85 lei	531	=	4282	85 lei
	Casa		Alte creanțe în legătură cu personalul	

- ☐ se achită obligația la buget:

20 lei	4481	=	770.1	20 lei
	Alte datorii față de buget		Finanțarea de la bugetul de stat	

- ☐ se constituie provizionul pentru litigii:

300 lei	6852	=	1511	300 lei
	Cheltuieli operaționale privind provizioanele		Provizioane pentru litigii	

21. Se închide finanțarea, sumele rămase neconsumate provenite din finanțarea bugetară sunt retrase:

- ☐ se retrag sumele neconsumate: $70.000 \text{ lei} - 61.737,18 \text{ lei} = 8.262,82 \text{ lei}$
C 8067 „Credite deschise pentru cheltuieli proprii” 8.262,82 lei
- ☐ se închid conturile bugetare de cheltuieli:

60621,68 lei	122.1	=	6022	630 lei
	Rezultatul exercițiului- bugetul de stat		Cheltuieli privind combustibilii	
			6028	548,5 lei
			Cheltuieli privind alte materiale consumabile	
			603	732 lei
			Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	
			604	400 lei
			Cheltuieli privind materialele nestocate	
			605	1.808 lei
			Cheltuieli privind energia și apa	
			626	1.870 lei
			Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații	
			628	1.377 lei
			Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți	
			641	36583 lei
			Cheltuieli cu salariile personalului	
			6451	8084,26 lei
			Contribuția unității la asigurările sociale	
			6452	1097,49 lei
			Contribuția unității la asigurările sociale pentru șomaj	
			6453	2560,81 lei
			Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	
			6458	182,92 lei
			Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială	
			642	288,7 lei
			Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări	
			6824	2.595 lei
			Cheltuieli cu mobilierul, aparatura birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte imobilizări corporale	

6851.1 1.600 lei

Cheltuieli operaționale privind
amortizările

6852 300 lei

Cheltuieli operaționale privind
provizioanele

□ se închid conturile de venituri:

17800 lei 7583 = 122.1 79772,18 lei

Venituri din vânzarea
activelor și alte operații
de capital

Rezultatul exercițiului
– bugetul de stat

235 lei 7584

Venituri din dezmembrări
de imobilizări

61737,18 770.1

Finanțarea de la bugetul
de stat

□ se închide contul 122.1 „Rezultatul exercițiului – bugetul de stat”:

19150,5 lei 122.1 = 117.1 19150,5 lei

Rezultatul exercițiului –
bugetul de stat

Rezultatul reportat –
bugetul de stat

22. Se închid conturile de venituri și cheltuieli aferente activității autofinanțate:

915 lei 122.3 = 6028 415 lei

Rezultatul exercițiului –
venituri proprii

Cheltuieli privind alte
materiale consumabile

6851.3 500 lei

Cheltuieli operaționale
privind amortizările

1.620 lei 704 = 122.3 1.620 lei

Venituri din lucrări
executate și servicii
prestate

Rezultatul exercițiului –
venituri proprii

□ se închide contul 122.3 „Rezultatul exercițiului – venituri proprii”:

705 lei 122.3 = 117.3 705 lei

Rezultatul exercițiului –
venituri proprii

Rezultatul reportat –
venituri proprii

Balanța conturilor și bilanțul contabil după efectuarea regularizărilor cu ocazia inventarierii, vor avea următoarea structură.

BILANȚUL CONTABIL

Indicator	Exercițiul precedent	Exercițiul încheiat
A. Active imobilizate		
I. Imobilizări necorporale	-	-
II. Imobilizări corporale (211, 214 – 181)	56.710	76.015
III. Imobilizări financiare	-	-
Total active imobilizate	56.710	76.015
B. Active circulante		
I. Stocuri (3024 + 3028 + 303)	7.338	9.520
II. Creanțe (481)	3.250	2.210
III. Investiții financiare pe termen scurt	-	-
IV. Casa și conturi de trezorerie și bănci comerciale (531 + 532 + 542 + 560)	1.200	909
Total active circulante	11.788	12.639
C. Conturi de regularizare și asimilate	-	-
TOTAL ACTIV	68.498	88.654
D. Capitaluri și fonduri		
I. Fonduri (105 + 112)	62.620	62.620
II. Rezultatul reportat	5.878	25.734
III. Rezultatul exercițiului	-	-
Total capitaluri și fonduri	68.498	88.354
E. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli	-	300
F. Datorii	-	-
G. Conturi de regularizare și asimilate	-	-
TOTAL PASIV	68.498	88.654

BALANȚA CONTURILOR

Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rula		Total sume		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
105	Rezerve din reevaluare	-	17.820				17.820		17.820
112	Fondul participatilor la capitalul social	-	44.800				44.800		44.800
117.1	Rezultatul reportat - bugetul de stat	-	3.820		19.150,5		22.978,5		22.978,5
117.3	Rezultatul reportat - venituri proprii	-	2.050		705		2.755		2.755
122.1	Rezultatul exercitiului - bugetul de stat	-	-	79.772,18	79.772,18	79.772,18	79.772,18	-	-
122.3	Rezultatul exercitiului - venituri proprii	-	-	1.620	1.620	1.620	1.620	-	-
1511	Provizioane pentru litigi	-	-		300		300		300
211	Terenuri și amenajări de terenuri	15.210	-			15.210		15.210	-
213	Instal. tehnice, mij. de transport, animale și plantații	6.500	-		3.920	6.500	3.920	2.580	-
214	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	55.000	-	24.000	5.125	79.000	5.125	73.875	-
281	Amortizări privind imobilizările corporale	-	20.000	6.420	2.100	6.420	22.100	-	15.650
3024	Piese de schimb	5.250	-	1.165		6.415	-	6.415	-
3028	Alte materiale consumabile	1.730	-	1.627	1.033,5	3.357	1.033,5	2.323,5	-
303	Materiale de natura obiectelor de inventar	358	-	1.220	797	1.578	797	781	-
401	Furnizori	-	-	8.738	8.738	8.738	8.738	-	-
404	Furnizori de imobilizări	-	-	6.200	6.200	6.200	6.200	-	-
409	Furnizori - debitori	-	-	540	540	540	540	-	-
411	Clienți	-	-	2.700	2.700	2.700	2.700	-	-
421	Personal - salarii datorate	-	-	36.583	36.583	36.583	36.583	-	-
425	Avansuri acordate personalului	-	-	10.510	10.510	10.510	10.510	-	-
427	Retineri din salarii datorate terților	-	-	1.160	1.160	1.160	1.160	-	-
4282	Alte creanțe în legătură cu personalul	-	-	109	109	109	109	-	-
4311	Contribuția unității la asigurările sociale	-	-	8.048,26	8.048,26	8.048,26	8.048,26	-	-
4312	Contribuția individuală de asigurări sociale	-	-	3.475,39	3.475,39	3.475,39	3.475,39	-	-
4313	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	-	-	2.560,81	2.560,81	2.560,81	1.560,81	-	-
4314	Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate	-	-	2.377,9	2.377,9	2.377,9	2.377,9	-	-
4371	Contribuția unității la bugetul asigurărilor pt. șomaj	-	-	1.097,49	1.097,49	1.097,49	1.097,49	-	-
4372	Contrib. individuală la bugetul asigurărilor pt. șomaj	-	-	365,83	365,83	365,83	365,83	-	-
438	Alte datorii și creanțe sociale	-	-	182,92	182,92	182,92	182,92	-	-
444	Impozitul pe venit de natură salarială	-	-	3.831,04	3.831,04	3.831,04	3.831,04	-	-
4481	Alte datorii față de buget	-	-	3.956	3.956	3.956	3.956	-	-

Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rulaj		Total sume		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
481	Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate	3.250	-	-	1.040	3.250	1.040	2.210	-
531	Casa	100	-	636	527	736	527	209	-
5321	Timbre fiscale și poștale	20	-	200	150	220	150	70	-
5324	Bonuri valorice pentru carburanți auto	60	-	820	690	880	690	190	-
542	Avansuri de trezorerie	-	-	360	360	360	360	-	-
560	Disponibil din venituri proprii	1.020	-	2.700	3.280	3.720	3.280	440	-
6022	Cheltuieli privind combustibili	-	-	630	630	630	630	-	-
6028	Cheltuieli privind alte materiale consumabile	-	-	1.015,5	1.015,5	1.015,5	1.015,5	-	-
603	Cheltuieli privind materialele de natură obiectelor de inventar	-	-	732	732	732	732	-	-
604	Cheltuieli privind materialele nestocate	-	-	400	400	400	400	-	-
605	Cheltuieli privind energia și apă	-	-	1.808	1.808	1.808	1.808	-	-
626	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații	-	-	1.870	1.870	1.870	1.870	-	-
628	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți	-	-	1.377	1.377	1.377	1.377	-	-
641	Cheltuieli cu salariile personalului	-	-	36.583	36.583	36.583	36.583	-	-
642	Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferuri	-	-	288,7	288,7	288,7	288,7	-	-
6451	Contribuția unității la asigurările sociale	-	-	8.048,26	8.048,26	8.048,26	8.048,26	-	-
6452	Contribuția unității la asigurările pentru șomaj	-	-	1.097,49	1.097,49	1.097,49	1.097,49	-	-
6453	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	-	-	2.560,81	2.560,81	2.560,81	2.560,81	-	-
6458	Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială	-	-	182,92	182,92	182,92	182,92	-	-
682	Cheltuieli cu imobilizările corporale	-	-	2.595	2.595	2.595	2.595	-	-
6851	Cheltuieli operaționale privind amortizările	-	-	2.100	2.100	2.100	2.100	-	-
6852	Cheltuieli operaționale privind provizioanele	-	-	300	300	300	300	-	-
704	Venituri din lucrări executate și servicii prestate	-	-	1.620	1.620	1.620	1.620	-	-
7583	Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital	-	-	17.800	17.800	17.800	17.800	-	-
7584	Venituri din dezmembrări de imobilizări	-	-	235	235	235	235	-	-
7701	Finanțarea de la bugetul de stat	-	-	61.737,18	61.737,18	61.736,18	61.736,18	-	-
TOTAL		88.498	88.498	355.956,68	355.956,68	444.454,68	444.454,68	104.303	104.303

PLANUL DE CONTURI

Plan de conturi pentru instituții publice (proiect)

CLASA	GRUPA	CONT	DESCRIERE
1			CONTURI DE CAPITALURI
	10		CAPITAL ȘI REZERVE
		105	Rezerve din reevaluare
	11		REZULTATUL REPORTAT
		112	Fondul participațiilor la capitalul social
		113	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului
		115	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrative
		117	Rezultatul reportat
		117.1	Rezultatul reportat – bugetul de stat
		117.2	Rezultatul reportat – bugetul local
		117.3	Rezultatul reportat – venituri proprii
		117.4	Rezultatul reportat – bugetul asigurărilor sociale de stat
		117.6	Rezultatul reportat – bugetul fondului special pentru șomaj
		117.13	Rezultatul reportat – bugetul fondului special pentru asigurările pentru protejarea angajaților
		117.14	Rezultatul reportat – intrări de credite externe
		117.16	Rezultatul reportat – bugetul fondului de asigurări sociale de sănătate
		117.30	Rezultatul reportat – asistență financiară externă nerambursabilă
		117.40	Rezultatul reportat – din modificarea politicilor contabile
		117.50	Rezultatul reportat – alte influențe
	12		REZULTATUL EXERCIȚIULUI (PATRIMONIAL)
		122	Rezultatul exercițiului
		122.1	Rezultatul exercițiului – bugetul de stat
		122.2	Rezultatul exercițiului – bugetul local
		122.3	Rezultatul exercițiului – venituri proprii
		122.4	Rezultatul exercițiului – bugetul asigurărilor sociale de stat
		122.6	Rezultatul exercițiului – bugetul asigurărilor pentru șomaj
		122.13	Rezultatul exercițiului – bugetul fondului special pentru protejarea asiguraților
		122.14	Rezultatul exercițiului – intrări de credite externe

CLASA	GRUPA	CONT	DESCRIERE
		122.16	Rezultatul exercițiului – bugetul fondului de asigurări sociale de sănătate
		122.30	Rezultatul exercițiului – asistență financiară externă nerambursabilă
	15		PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI
		151	Provizioane pentru riscuri și cheltuieli
		1511	Provizioane pentru litigii
		1512	Provizioane pentru garanții acordate clienților
		1518	Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli
	16		ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE
		162	Împrumuturi bancare pe termen lung și mediu
		1621	Împrumuturi bancare pe termen lung și mediu
		1622	Împrumuturi bancare pe termen lung și mediu nerambursate la scadență
		163	Împrumuturi pentru investiții
		164	Împrumuturi din trezoreria statului
		165	Împrumuturi primite pentru înființarea unor instituții și servicii de interes public finanțate integral din venituri proprii
		1651	Împrumuturi primite din bugetul de stat pentru înființarea unor instituții și servicii de interes public finanțate integral din venituri proprii
		1652	Împrumuturi primite din bugetele locale pentru înființarea unor instituții și servicii de interes public finanțate integral din venituri proprii
		167	Alte împrumuturi și datorii asimilate
		168	Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate
		1681	Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni
		1682	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung și mediu
		1687	Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate
2			CONTURI DE IMOBILIZĂRI
	20		IMOBILIZĂRI NECORPORALE
		203	Cheltuieli de dezvoltare
		205	Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare
		208	Alte immobilizări necorporale
	21		IMOBILIZĂRI CORPORALE
		211	Terenuri și amenajări de terenuri
		2111	Terenuri

CLASA	GRUPA	CONT	DESCRIERE
		2112	Amenajări de terenuri
		212	Construcții
		213	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații
		2131	Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)
		2132	Aparate și instalații de măsurare, control și reglare
		2133	Mijloace de transport
		2134	Animale și plantații
		214	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale
	23		IMOBILIZĂRI ÎN CURS
		231	Imobilizări corporale în curs
		232	Avansuri acordate pentru imobilizări corporale
		233	Imobilizări corporale în curs
		234	Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale
	26		IMOBILIZĂRI FINANCIARE
		260	Participații la capitalul social
		267	Creanțe imobilizate
		2673	Împrumuturi acordate pe termen lung
		2674	Dobânzi aferente împrumuturilor pe termen lung
		2678	Alte creanțe imobilizate
		2679	Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate
	28		AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZAREA
		280	Amortizări privind imobilizări necorporale
		281	Amortizări privind imobilizările corporale
	29		PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR
		290	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
		291	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale
		293	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs
		296	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare
		297	Deprecieri excepționale
3			CONTURI DE STOCURI ȘI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE
	30		STOCURI DE MATERII ȘI MATERIALE
		301	Materii prime
		3011	Materii prime date în prelucrare în instituție

CLASA	GRUPA	CONT	DESCRIERE
		302	Materiale consumabile
		3021	Materiale auxiliare
		3022	Combustibili
		3023	Materiale pentru ambalat
		3024	Piese de schimb
		3025	Semințe și materiale de plantat
		3026	Furaje
		3027	Hrană
		3028	Alte materiale consumabile
		3029	Medicamente și medicamente sanitare
		303	Materiale de natura obiectelor de inventar
		304	Materiale rezervă de stat și mobilizare
		3041	Materiale rezerva de stat
		3042	Materiale rezerva de mobilizare
		305	Ambalaje rezervă de stat și de mobilizare
		3051	Ambalaje rezerva de stat
		3052	Ambalaje rezerva de mobilizare
		308	Diferențe de preț la materii și materiale
		309	Muniție și furnituri pentru apărare națională ordine publică și siguranța națională
	33		PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE
		331	Produse în curs de execuție
		332	Lucrări și servicii în curs de execuție
	34		PRODUSE
		341	Semifabricate
		344	Produse monopol de stat
		345	Produse finite
		346	Produse reziduale
		347	Bunuri legal confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului
		348	Diferențe de preț la produse
		3481	Diferențe de preț la semifabricate
		3485	Diferențe de preț la semifabricate
		3486	Diferențe de preț la produse reziduale
		349	Bunuri legal confiscate sau intrate în proprietatea privată a unității administrativ-teritoriale
	35		STOCURI AFLATE LA TERȚI
		351	Materii și materiale aflate la terți
		3511	Materiale de natura obiectelor de inventare aflate la terți
		354	Produse aflate la terți

CLASA	GRUPA	CONT	DESCRIERE
		3541	Semifabricate aflate la terți
		3545	Produse finite aflate la terți
		3546	Produse reziduale aflate la terți
		356	Animalele aflate la terți
		357	Mărfuri aflate la terți
		358	Ambalaje aflate la terți
		359	Bunuri în custodie sau în consignație la terți
			Bunuri în custodie sau în consignație la terți
	36		ANIMALELE
		361	Animale și păsări
		368	Diferențe de preț la animale și păsări
	37		MĂRFURI
		371	Mărfuri
		378	Diferențe de preț la mărfuri
	38		AMBALAJE
		381	Ambalaje
		388	Diferențe de preț la ambalaje
	39		PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
		391	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime
		392	Provizioane pentru deprecierea materialelor
		393	Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție
		394	Provizioane pentru deprecierea produselor
		395	Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
		396	Provizioane pentru deprecierea animalelor
		397	Provizioane pentru deprecierea mărfurilor
		398	Provizioane pentru deprecierea ambalajelor
4			CONTURI DE TERȚI
	40		FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILARE
		401	Furnizori
		403	Efecte de plătit
		404	Furnizori de imobilizări
		405	Efecte de plătit pentru imobilizări
		408	Furnizori-facturi nesosite
		409	Furnizori-debitori
		4091	Furnizori-debitori pentru cumpărături de bunuri de natura stocurilor

CLASA	GRUPA	CONT	DESCRIERE
		4092	Furnizori-debitori pentru prestări de servicii și executări de lucrări
	41		CLIENTI ȘI CONTURI ASIMILATE
		411	Clienti
		4111	Clienti
		4118	Clienti incerti sau în litigiu
		412	Clienti pentru produse monopol de stat
		413	Efecte de primit de la clienti
		416	Clienti incerti
		418	Clienti-facturi de întocmit
		419	Clienti-creditori
	42		PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE
		421	Personal-salarii datorate
		422	Pensionari-pensii datorate
		423	Personal-ajutoare materiale datorate
		425	Avansuri acordate personalului
		426	Drepturi de personal neridicate
		427	Rețineri din salarii datorate terților
		428	Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
		4281	Alte datorii în legătură cu personalul
		4282	Alte creanțe în legătură cu personalul
		429	Bursieri și doctoranzi
	43		ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE
		431	Asigurări sociale
		4311	Contribuția unității la asigurările sociale
		4312	Contribuția individuală de asigurări sociale
		4313	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
		4314	Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate
		437	Asigurări pentru șomaj
		4371	Contribuția unității la bugetul asigurărilor pentru șomaj
		4372	Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj
		438	Alte datorii și creanțe sociale
		4381	Alte datorii sociale
		4382	Alte creanțe sociale

CLASA	GRUPA	CONT	DESCRIERE
	44		BUGETUL STATULUI, BUGETUL LOCAL, BUGETUL ASIGURĂRILOR SOCIALE DE STAT ȘI CONTURI ASIMILARE
		442	Taxa pe valoarea adăugată
		4423	TVA de plată
		4424	TVA de recuperat
		4426	TVA deductibilă
		4427	TVA neexigibilă
		444	Impozitul pe venit de natură salarială
		446	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilare
		448	Alte datorii și creanțe cu bugetul
		4481	Alte datorii față de buget
		44811	Alte datorii față de buget PHARE
		44812	Alte datorii față de buget SAPARD
		44813	Alte datorii față de buget ISPA
		4482	Alte creanțe privind bugetul
		44822	Bugetul de stat-sume de primit-SAPARD
		44823	Bugetul de stat-sume de primit-ISPA
	45		DECONTĂRI - FONDURI DE LA COMUNITATEA EUROPEANĂ (PHARE, ISPA, SAPARD)
		450	Sume de primit și de restituit Comunității Europene
		4501	Sume de primit și de restituit Comunității Europene – PHARE
		4502	Sume de primit și de restituit Comunității Europene – SAPARD
		4503	Sume de primit și de restituit Comunității Europene – ISPA
		451	Agencia SAPARD – sume de recuperat
		452	Sume de recuperat de la agențiile de implementare ISPA
		453	PHARE
		455	Sume datorate Agenției SAPARD
		456	Sume datorate agențiilor de implementare ISPA
		457	Sume de primit și de restituit în cadrul programului SAPARD
		458	Sume de primit și de restituit în cadrul programului ISPA
		459	Sume de plătit contractorilor locali pentru realizarea programului ISPA
	46		DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI
		461	Debitori diverși

CLASA	GRUPA	CONT	DESCRIERE
		462	Creditori diverși
		4621	Creditori diverși PHARE
		4622	Creditori diverși – SAPARD
		4623	Creditori diverși – ISPA
		463	Creanțe ale bugetului de stat
		464	Creanțe ale bugetului local
		465	Creanțe ale bugetului asigurărilor sociale de stat
		466	Creanțe ale fondurilor speciale
		468	Împrumuturi temporare din fondul de tezaur
		469	Împrumuturi temporare acordate potrivit legii
	47		CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE
		472	Venituri înregistrate în avans
		473	Decontări din operații în curs de clarificare
	48		DECONTĂRI
		481	Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate
		4811	Decontări privind operațiuni financiare
		4812	Decontări privind stocurile
		486	Decontări privind documentele militare de transport
	49		PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREAMTELOR
		491	Provizioane pentru deprecierea creanțelor – clienți
		496	Provizioane pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși
5			CONTURI LA TREZORERIE ȘI BĂNCI COMERCIALE
	50		INVESTIȚII FINANCIARE PE TERMEN SCURT
		503	Acțiuni
		505	Obligațiuni emise și răscumpărate
	51		CONTURI LA BĂNCI
		511	Valori de încasat
		5112	Cecuri de încasat
		5113	Efect de încasat
		5114	Efecte remise spre scontare
		512	Conturi curente la bănci în lei
		5121	Conturi la bănci în lei
		5124	Conturi la bănci în valută
		5128	Sume în curs de decontare
		518	Dobânzi
		5181	Dobânzi PHARE

CLASA	GRUPA	CONT	DESCRIERE
		5183	Dobânzi SPA
		5186	Dobânzi de plătit
		5187	Dobânzi de încasat
		519	Credite bancare pe termen scurt
		5191	Credite bancare pe termen scurt
		5192	Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenta
		5196	Credite de la trezoreria statului
		5198	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt
	52		DISPONIBIL AL BUGETELOR
		520	Disponibil al bugetului local la trezoreria statului
		521	Disponibil din fondul de rulment al bugetului local
		522	Disponibil din venituri încasate pentru bugetul capitalei
		523	Disponibil al bugetului de stat la trezoreria statului
		524	Disponibil din fondul de rezervă constituit conform Legii nr 145/1997
		525	Disponibil din fondul de tezaur
		526	Disponibil din venituri cu destinație specială
		527	Disponibil din cote defalcate din impozitul pe venit pentru echilibrarea bugetelor locale
		528	Disponibil al bugetului asigurărilor sociale de stat
		529	Disponibil al bugetului asigurărilor sociale de stat pentru constituirea fondului de rezerva
	53		CASA
		531	Casa
		5311	Casa în lei
		5314	Casa în valută
		532	Alte valori
		5321	Timbre fiscale și poștale
		5322	Bilete de tratament și odihnă
		5323	Tichete și bilete de călătorie
		5324	Bonuri valorice pentru carburanți auto
		5325	Bilete cu valoare nominală
		5326	Tichete de masă
		5328	Alte valori
	54		ACREDITIVE
		541	Acreditiv
		5411	Acreditiv în lei

CLASA	GRUPA	CONT	DESCRIERE
		5412	Acreditiv în valută
		542	Avansuri de trezorerie
	55		DISPONIBIL DIN FONDURI CU DESTINAȚIE SPECIALĂ
		550	Disponibil din fonduri cu destinație specială
		551	Disponibil din alocații bugetare cu destinație specială
		552	Disponibil pentru sume de mandat și sume în depozit
		553	Disponibil din valorificarea bunurilor intrate în proprietatea privată a statului
	56		DISPONIBIL AL INSTITUȚIEI PUBLICE FINANȚATE DIN VENITURI PROPRII
		560	Disponibil din venituri proprii
	57		DISPONIBIL DIN VENITURILE SPECIALE
		571	Disponibil din fondul de asigurări sociale de sănătate
		572	Disponibil din fondul special pentru protejarea asiguraților
		574	Disponibil din veniturile bugetului asigurărilor pentru șomaj
	58		VIRAMENTE INTERNE
		581	Viramente interne
		5811	Viramente interne PHARE
		5812	Viramente interne SAPARD
		5813	Viramente interne ISPA
	59		DISPONIBIL DIN ÎMPRUMUTURI
		590	Disponibil din împrumuturi externe
		591	Disponibil din împrumuturi disponibilitățile trezoreriei statului
		599	Disponibil din asistență financiară externă nerambursabilă
6			CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI
	60		CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE (titlul II)
		600	Cheltuieli privind stocurile de materii prime
		601	Cheltuieli cu materiile prime
		602	Cheltuieli cu materialele consumabile
		6021	Cheltuieli cu materialele auxiliare
		6022	Cheltuieli privind combustibilii
		6023	Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
		6024	Cheltuieli privind piesele de schimb

CLASA	GRUPA	CONT	DESCRIERE
		6025	Cheltuieli privind semințele și materiale de plantat
		6026	Cheltuieli privind furajele
		6027	Cheltuieli privind hrană
		6028	Cheltuieli privind alte materiale consumabile
		6029	Cheltuieli privind medicamentele și materialele sanitare
		603	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
		604	Cheltuieli privind materialele nestocate
		605	Cheltuieli privind energia și apa
		606	Cheltuieli privind animalele și păsările
		607	Cheltuieli privind mărfurile
		608	Cheltuieli privind ambalajele
		609	Cheltuieli cu muniție și furnituri pentru apărare națională, ordine publică și siguranța națională
	61		CHELTUIELI CU LUCRARILE ȘI SERVICIILE EXECUTATE DE TERTI (titlul II)
		611	Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile
		612	Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile
		613	Cheltuieli cu primele de asigurare
	62		CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERTI (titlul II)
		622	Cheltuieli privind comisioanele și onorariile
		623	Cheltuieli de protocol reclamă și publicitate
		624	Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal
		626	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații
		627	Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate
		628	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți
		629	Alte cheltuieli autorizate prin dispoziții legale
	63		Cheltuieli excepționale (titlul II)
		631	Cheltuieli cu deprecieri excepționale
		632	Cheltuieli cu pierderi din calamități
	64		CHELTUIELI CU PERSONALUL (titlul I)
		641	Cheltuieli cu salariile personalului
		642	Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări
		645	Cheltuieli privind asigurările și protecția socială
		6451	Contribuția unității la asigurările sociale
		6452	Contribuția unității la asigurările pentru șomaj
		6453	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale

CLASA	GRUPA	CONT	DESCRIERE
			de sănătate
		6458	Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială
	65		ALTE CHELTUIELI OPERATIONALE (titlul II)
		654	Pierderi din creanțe și debitori diverși
		658	Alte cheltuieli operaționale
		6581	Despăgubiri, amenzi și penalități
		6588	Alte cheltuieli operaționale
	66		CHELTUIELI FINANCIARE (titlul III)
		660	Diferențe din reevaluare și diferențe de curs aferente dobânzilor încasate
		663	Pierderi din creanțe legate de participații
		665	Cheltuieli din diferențe de curs valutar
		6652	Pierderi di diferențe de curs valutar SAPARD
		666	Cheltuieli privind dobânzile
		6662	Dobânzi de transferat Comunității Europene SAPARD
		667	Sume de transferat bugetului de stat reprezentând câștiguri din schimb valutar
		668	Alte cheltuieli financiare
		669	Alte pierderi SAPARD
	67		ALTE CHELTUIELI FINANȚATE DIN BUGET (titlurile IV-XI, XIV,XV)
		672	Cheltuieli privind primele acordate (titlul IV)
		673	Cheltuieli privind primele acordate (titlul IV)
		674	Cheltuieli privind transferurile consolidabile (titlul IV)
		675	Cheltuieli privind transferurile neconsolidabile (titlul V)
		676	Cheltuieli privind dobânzile și comisioanele aferente datoriei publice (titlul VI)
		6761	Cheltuieli privind dobânzile și comisioanele aferente datoriei publice externe
		6762	Cheltuieli privind dobânzile și comisioanele aferente datoriei publice interne
		677	Cheltuieli privind împrumuturile acordate (titlul VIII)
		678	Cheltuieli privind rambursările de credite (titlul IX)
		6781	Cheltuieli privind rambursările de credite externe
		6782	Cheltuieli privind rambursările de credite interne
	68		CHELTUIELI DE CAPITAL (titlul VII)
			AMORTIZĂRI ȘI PROVIZIOANE
		682	Ch cu imobilizările corporale

CLASA	GRUPA	CONT	DESCRIERE
		766	Venituri din dobânzi
		766.02	Câștiguri din dobânzi realizate SAPARD
		767	Sume de primit de la bugetul de stat pentru acoperirea pierderii din schimb valutar
		768	Alte venituri financiare
		769	Sume de primit de la bugetul de stat pentru acoperirea altor pierderi
	77		Finanțări
		770	Finanțarea de la buget
		770.1	Finanțarea de la bugetul de stat
		770.2	Finanțarea de la bugetele locale
		770.3	Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat
		771	Finanțarea în baza unor acte normative speciale (compensări)
		772	Finanțarea din împrumuturi contractate direct de stat
		773	Finanțarea din împrumuturi externe garantate de stat
		774	Finanțarea din contribuția financiară a Comunității Europene (când beneficiarii sunt instituții publice)
		775	Finanțarea bugetului asigurărilor sociale de stat din disponibilul trezoreriei
	78		VENITURI DIN PROVIZIOANE ȘI APRECIERI EXCEPTIONALE
		781	Venituri din provizioane privind activitatea operatională
		786	Venituri financiare din provizioane
		787	Venituri din aprecieri exceptionale
	79		VENITURI ale BUGETELOR
		790	Venituri ale bugetului de stat
		792	Venituri încasate pentru bugetul capitalei
		793	Venituri curente ale bugetelor locale
		794	Venituri cu destinație specială ale bugetelor locale
		795	Venituri încasate pentru bugetul local
		796	Subvenții primite de la bugetul asigurărilor sociale de stat
		797	Venituri ale bugetului asigurărilor sociale de stat
8			CLASA 8 CONTURI SPECIALE
	80		CONTURI INAFARA BILANTULUI
		8031	Imobilizări corporale luate cu chirie
		8032	Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare

CLASA	GRUPA	CONT	DESCRIERE
		8033	Valori materiale primite în păstrare sau custodie
		8034	Debitori scoși din activ urmăriți în continuare
		8035	Debitori din amenzi și penalități pretinse
		8036	Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate
		8037	Efecte scontate neajunse la scadență
		8038	Alte valori în afara bilanțului
		8039	Stocuri de natura obiectelor de inventar în folosință
		8040	Ambalaje de restituit
		8041	Publicații primite gratuit în vederea schimbului internațional
		8042	Valoarea reevaluată a mijloacelor fixe conform Ordonanței Guvernului nr14/1998
		8043	Amortizarea mijloacelor fixe conform Ordonanței Guvernului nr14/1998
		8044	Documente respinse la viza controlului financiar preventiv
		80441	Documente respinse la viza controlului financiar preventiv propriu
		80442	Documente respinse la viza controlului financiar preventiv delegat
		8046	Ipoteci imobiliare
		8047	Imprimare de valoare cu decontare ulterioară
		8048	Garanție bancară pentru oferta depusă
		8049	Garanție bancară pentru buna executie
		8050	Disponibil din garanția constituită pentru buna executie
		8051	Garantii constiuite de concesionar
		8052	Produse monopol de stat preluate de la producătorii de alcool
		8060	Credite bugetare aprobate
		8061	Credite deschise de repartizat
		8062	Fonduri de primit de la bugetul de stat
		8063	Fonduri de primit de la Comunitatea Europeană
		8064	Fonduri de primit
		8065	Angajamente bugetare
		8066	Angajamente de plată
		8067	Credite deschise pentru cheltuieli proprii
		8068	Credite repartizate din bugetul local
		8069	Credite repartizate din bugetul local pentru cheltuieli proprii

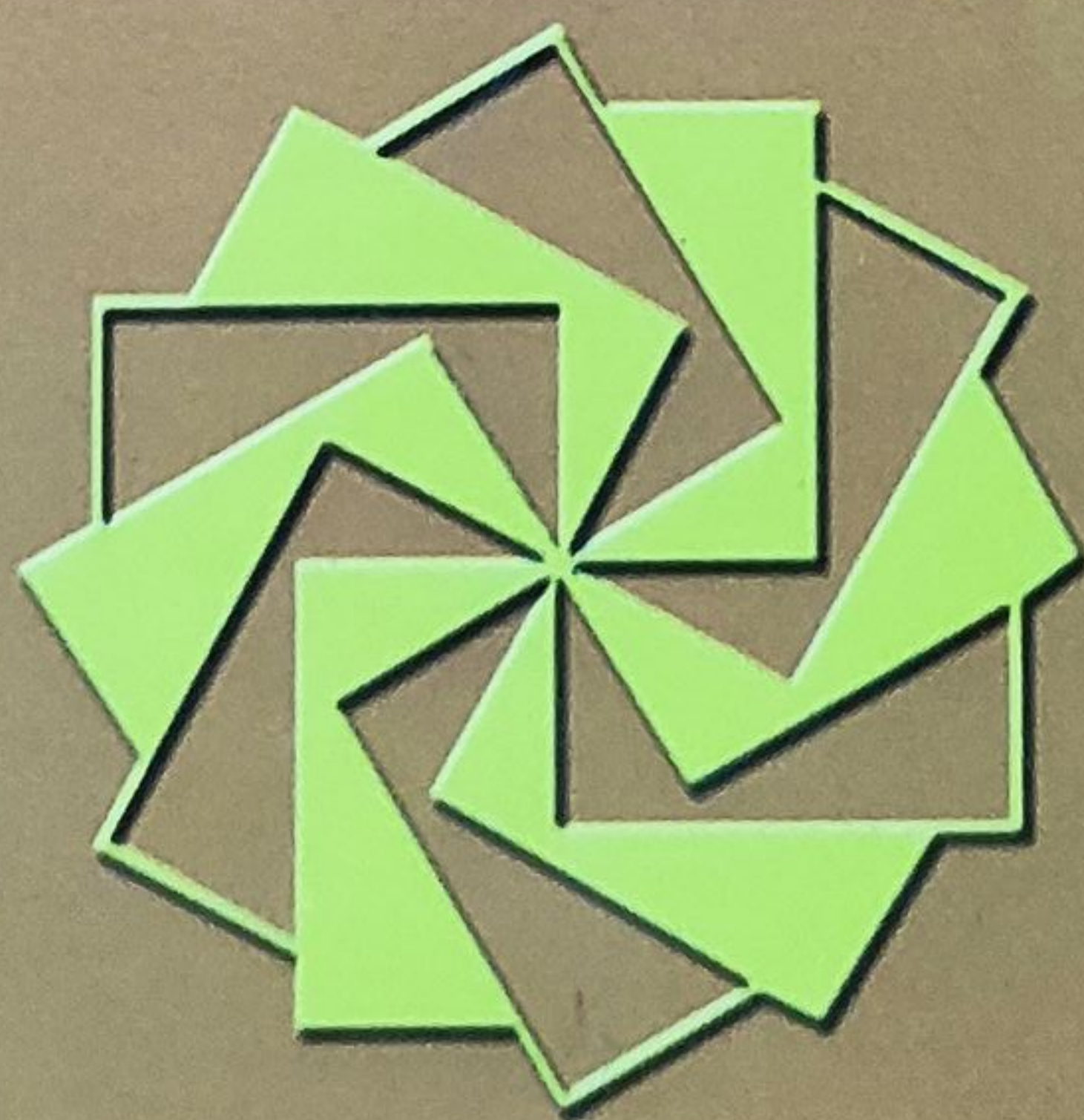
CLASA	GRUPA	CONT	DESCRIERE
		8070	Abonamente la publicații care se urmăresc până la primire
		8071	Pagube produse din cauze de forță majoră și fortuite aprobate la scădere
	81		BILANȚ
		891	Bilanț de deschidere
		892	Bilanț de închidere

Bibliografie

- Belean P, Anghelache G. *Finanțele publice ale României*, Editura Economică, București, 2005
- Boloș M I, Florea E, Trifan V. *Convergența contabilă în fața unei provocări: supremația L4S în defavoarea IPSAS sau standarde contabile integratoare*, Congresul profesiei contabile din România, Editura CECCAR, București, 2004
- Botea M, Dascălu C. *Contabilitate bugetară*, Editura Lucman, București, 2003
- Botea M, Dascălu C, Șerbănoiu C. *Contabilitatea instituțiilor publice, fundamente teoretice și aplicații practice*, Editura ASE, București, 2000
- Gisberto – Chițu A, Tudorache S, Pitulice C. *Contabilitatea și gestiunea instituțiilor publice*, Editura CECCAR, București, 2003
- Ristea M - coordonator. *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, București, 2004
- *** *Legea nr.189/1998 privind finanțele publice locale*, M.O. nr. 404/22.10.1998
- *** *Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice*, M.O. nr.597/13.08.2002
- *** *Ordin pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale*, M.O. nr.37/23.01.2003
- *** *Proiect de Norme metodologice privind organizarea și conducerea contabilității patrimoniului instituțiilor publice, planul de conturi pentru instituții publice și monografia privind înregistrarea în contabilitate a principalelor operațiuni*, M.F.P. București, 2004
- *** www.mfinante.ro

Din cuprins:

- Sistemul bugetar – mijloc de constituire și utilizare a fondurilor publice în România
- Principiile organizării contabilității instituțiilor publice – prezent și perspective
- Finanțarea instituțiilor publice
- Contabilitatea activelor imobilizate
- Contabilitatea stocurilor
- Contabilitatea decontărilor cu terții
- Contabilitatea disponibilităților bănești
- Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor
- Lucrări de încheiere



ISBN 973-86657-6-0